

UiO : **Det juridiske fakultet**

Skattefri omdanning fra enkelpersonforetak til aksjeselskap

Kandidatnummer: 766

Leveringsfrist: 25.04.2015

Antall ord: 17897



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Oppgavens tema og begrepsavklaring	1
1.2	Hensyn bak omdanningsinstituttet	2
1.3	Historikk og aktualitet.....	2
1.4	Avgrensninger for oppgaven.....	3
1.5	Rettskildebilde	3
2	HOVEDVILKÅR FOR SKATTEFRI OMDANNING	4
2.1	Overføring av virksomheten	5
2.2	Virksomhetskravet	5
2.3	Skattemessig kontinuitet	5
2.4	Eiermessig kontinuitet.....	5
3	KRAVET TIL VIRKSOMHET.....	6
3.1	Innledning	6
3.2	Virksomhetsbegrepet - generelt	6
3.2.1	Gjelder det et snevrere virksomhetskrav ved omdanning?.....	7
3.3	Virksomheten må være oppstartet.....	8
3.3.1	Grensedragningen mellom forberedelse av forestående virksomhet og påbegynt virksomhet	9
3.4	Hovedmomenter i virksomhetsvurderingen	10
3.4.1	Aktivitetskravet (virksomhetens omfang)	10
3.4.2	Varighet	15
3.4.3	Tilordning av virksomhetsaktivitet.....	17
3.4.4	Virksomheten er egnet til å gå med økonomisk overskudd.....	19
3.5	Én eller flere virksomheter?	20
3.6	Virksomhet utenfor Norges grenser	21
3.7	Opphør av virksomhet.....	21
3.8	Tidspunktet for vurderingen.....	22
4	DE NÆRMERE FORMELLE REGLER OM OVERGANGEN	22
4.1	Kravet om overføring til nystiftet selskap.....	22
4.1.1	Tidsramme	23
4.2	Formell metode for overføring av foretak.....	24
4.2.1	Omdanning der et enkeltpersonforetak benyttes som tingsinnskudd ved stiftelsen av det overtakende aksjeselskapet.....	24

4.2.2	Omdanning med et overtakende aksjeselskap som i forkant er stiftet med kontantinnskudd.....	25
5	AKSJEKAPITALENS STØRRELSE.....	25
5.1	Første punktum	26
5.2	Annet punktum.....	26
6	REGNSKAPSMESSIG BEHANDLING	28
6.1	Den regnskapsmessige metode	28
7	ÅPNINGSBALANSEN	29
7.1	Den “skattemessige” åpningsbalanse	30
7.2	Stiftelse.....	30
8	OVERFØRING AV EIENDELER OG FORPLIKTELSE.....	30
8.1	Innledning	30
8.2	Hovedregel om overføring	30
8.2.1	Unntak basert på hovedregelen i første ledd	31
8.3	Unntak basert på bestemmelsens fjerde ledd	32
8.4	Hva må overføres?	32
8.4.1	Alt som ikke kan unntas i medhold av første og fjerde ledd	32
8.5	Hva står skattyter fritt til å overføre?	33
8.5.1	Eiendom.....	33
8.5.2	Aksjer og andre verdipapirer	34
8.5.3	Gjeld	34
8.5.4	Selskapsandeler	34
8.6	Hva kan <u>ikke</u> overføres?	35
8.6.1	Eiendeler av privat karakter.....	35
8.7	Poster som <i>kan</i> overføres, men hvor adgangen isteden baseres på regler i spesiallovgivningen.....	35
8.7.1	Avtaler og rettigheter.....	35
8.7.2	Merverdiavgiftkonto.....	36
8.7.3	Kjøretøy	36
8.7.4	Ansatte	36
8.8	Forholdet til virksomhetskravet	36
9	OVERFØRING AV SKATTEPOSISJONER MED KONTINUITET	37
9.1	Innledning	37
9.2	Skatteposisjoner på selskapsnivå	38

9.2.1	Generelle skatteposisjoner	38
9.2.2	Inntekter og utgifter	39
9.2.3	Underskudd.....	39
9.3	Skatteposisjoner på eiernivå.....	39
9.4	Skatteposisjoner som ikke kan overføres	40
10	EIERMESSIG KONTINUITET	40
10.1	Kravet om videreføring av de opprinnelige eierinteressene	40
10.1.1	Kan omdanneren ta inn flere aksjonærer i forbindelse med omdanningen?	41
10.2	Må det innfortolkes et krav om bindingstid?	41
10.2.1	Kan det innfortolkes et krav om bindingstid basert på lovtolkning?.....	42
10.2.2	Kan det innfortolkes et krav om bindingstid basert på andre regler?	43
11	DET LIGNINGSMESSIGE VIRKNINGSTIDSPUNKT	44
11.1	Tilbakevirkende ligning i omdanningsåret	44
11.1.1	Er det tilstrekkelig at vilkårene som oppstilles i FSFIN § 11-20-4 (1) er oppfylt? 45	
11.1.2	Det nærmere innhold i en ligning med tilbakevirkende kraft.....	46
11.1.3	Avvikende regnskapsår.....	46
11.1.4	Uttak fra foretaket i omdanningsåret	47
11.2	Ligningen der vilkårene for tilbakevirkende ligning ikke er oppfylt	47
11.2.1	Omdanning etter 1. juli	47
11.2.2	Virksomhet i omdanningsåret før selskapsligning starter	48
12	KONSEKVENSER AV BRUDD PÅ VILKÅRENE.....	49
12.1	Skatterettslige feil	49
12.2	Feil i innleverte ligningsskjemaer	50
12.3	Selskapsrettslige og regnskapsrettslige feil.....	50
13	AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....	51
	LITTERATURLISTE.....	52

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og begrepsavklaring

Ved oppstart av virksomhet, har man som utgangspunkt full valgfrihet med hensyn til den juridiske organisasjonsformen man ønsker for aktiviteten sin. Næringsvirksomhet kan rettslig sett organiseres på mange ulike måter. I Norge starter de fleste virksomheter opp enten i form av enkeltpersonforetak, ansvarlig selskap, eller som aksjeselskap. Hvorfor man velger den ene eller den annen løsning, har gjerne sammenheng med hvor store planer man har med tanke på virksomhetens størrelse, eller hvordan man vurderer den økonomiske risiko. Underveis i driften kan det imidlertid melde seg behov for å forandre den juridiske organisasjonsformen som man opprinnelig valgte for virksomheten sin. En slik prosess der virksomhet og tilhørende eiendeler og gjeld overføres til et nytt selskap med ulik organisasjonsform, og den tidligere eier får eierandeler i det nye selskapet som vederlag, kalles for omdanning.¹

Det rettslige utgangspunktet er at en omdanning fra én foretaksform til en annen, betraktes som en skattemessig realisasjon, skatteloven² § 5-1 (1) og (2). Man anser med andre ord eiendelene og virksomheten som overført mellom to ulike rettssubjekter, noe som innebærer at det overdragende foretaket vil anses for å ha overdratt virksomheten sin til det overtakende selskapet. Det vil da utløses en gevinstbeskatning og alle tilhørende skatteposisjoner vil måtte gjøres opp.

Det finnes imidlertid viktige unntak fra dette utgangspunktet. Der en ellers skattepliktig omdanning utføres i tråd med kravene i sktl. § 11-20 jf. FSFIN³ § 11-20-1 flg., vil omdanningen bli skattefri. Det overordnede vilkår er at omdanningen må gjennomføres med skattemessig kontinuitet, slik at det ikke kan anses å foreligge noen egentlig realisasjon. Det er de nærmere vilkårene for skattefrihet etter denne forskriften, som jeg vil ta for meg i denne oppgaven.

Betegnelsen skattefri omdanning er imidlertid noe misvisende. Det dreier seg i realiteten om en skatteutsettelse, ved at det nye selskapet overtar de latente skatteforpliktelsene til den virksomheten som omdannes og de opprinnelige inngangsverdiene blir videreført. Man omtaler gjerne slik omdanning basert på sktl. § 11-20 som omdanning med skattemessig kontinuitet, noe som altså vil være en mer treffende betegnelse for den faktiske situasjonen.

¹ Børge Busvold (2013) s. 9

² L26.03.1999 nr. 14 (Lov om skatt av formue og inntekt). Heretter sktl.

³ F19.11.1999 nr. 1158 (Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven). Heretter FSFIN.

Dersom virkelig verdi på eiendelene i enkeltpersonforetaket ligger lavere enn de skattemessige verdier, vil det som oftest være mer fordelaktig å omdanne på vanlig måte med skatteplikt. I så fall får den næringsdrivende realisert sitt latente tap i forbindelse med omdanningen, og aksjeselskapet får nye, lavere inngangsverdier på de eiendelene som overføres.

1.2 Hensyn bak omdanningsinstituttet

Myndighetene ønsker å åpne for bedriftsøkonomiske fornuftige omdanninger i norsk næringsliv, da disse også anses samfunnsøkonomisk ønskelig. Det overordnede målet er å styrke norsk næringsliv og legge til rette for at bedrifter vokser og utvider. I dette ligger en ambisjon om at de norske skattereglene ikke skal utgjøre hindre for en effektiv ressursbruk i næringslivet. Der en omdanning vil være hensiktsmessig for en bedrift, bør et slikt skifte derfor gjennomføres. Mange ville latt være å omdanne, eller eventuelt utsatt omdanning, dersom alle skatteposisjoner måtte gjøres opp ved overføring til nytt selskap. Dersom en bedrift sitter med store verdier plassert i goodwill og egenutviklede patenter, så har virksomheten for eksempel en skattemessig inngangsverdi på 1 000 NOK, men er verdt så mye som 1 million ved realisasjon. Eierne av en virksomhet vil derfor kunne stå i den situasjonen at han rett og slett ikke har råd til å omdanne, dersom dette ikke kan foretas med skattemessig kontinuitet og dermed gjennomføres skattefritt.

1.3 Historikk og aktualitet

Dagens regler for omdanning er blitt utformet over lang tid, med grunnlag i den tidligere gjeldende omdanningsloven (lov av 9. juni 1961 nr. 16), samt en svært omfattende ligningspraksis. Omdanningsinstituttet er med andre ord ingen nyhet på skatterettens område. Reglene for skattefri omdanning er nå å finne i skattelovforskriften (FSFIN). Dette er en forskrift utarbeidet av Finansdepartementet den 19. november 1999 med hjemmel i skatteloven § 11-20.

Tidligere, spesielt før skattereformen i 1992, var det et stort gap i skattleggingsnivået mellom aksjegevinster og annen økonomisk gevinst i virksomhet. Dette hadde sitt grunnlag i at salg av aksjer langt på vei kunne gjennomføres skattefritt. I dag er dette området blitt strammet mye inn, ut i fra en politisk målsetting om mer skattemessig nøytralitet mellom virksomhetsformene. Omdanning fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap er likevel svært aktuelt også i dag, spesielt på grunn av ansvarsbegrensningen ned til den innskutte aksjekapitalen, samt muligheten for lavere skattebelastning på driftsoverskudd ved at man beholder overskuddet i selskapet.

1.4 Avgrensninger for oppgaven

I denne oppgaven vil jeg ta for meg reglene og vilkårene som gjelder for skattefri omdanning som gjennomføres etter sktl. § 11-20 med tilhørende forskrift. Andre typer omdanninger vil falle utenfor oppgaven. Ulovfestet gjennomgjæring av skattefri omdanning vil i alminnelighet heller ikke bli behandlet.

Jeg har valgt å behandle omdanningsprosessen fra enkeltpersonforetak (EPF) til aksjeselskap (AS)⁴, da dette anses å være den mest aktuelle situasjonen ved bruk av omdanningsforskriften.

1.5 Rettskildebilde

Rettskildebildet i skatteretten samsvarer med de tradisjonelle rettskildeprinsippene i norsk rett.⁵ Som ellers i den juridiske metodelæren, spiller lovteksten den klart avgjørende rollen ved fastlegging av rettsstilstanden. Lovteksten med tilhørende forskrifter må leses og tolkes. Der loven er taus eller uklar, vil andre rettskildefaktorer bli sentrale i vurderingen. Først og fremst vil man trekke inn rettspraksis på området. Høyesteretts dommer vil som ellers veie svært tungt i vurderingen. Lovforarbeider og utredninger på området, typisk i form av lovproposisjoner⁶ og innstillinger⁷ og Norges offentlige utredninger (NOU) vil også være relevant. Administrative tolkningsuttalelser fra Finansdepartementet tillegges gjerne bare beskjedent vekt av Høyesterett⁸, men antas å ha noe mer vekt i underinstansene. Ligningsmyndighetene kan imidlertid antas å føle seg bundet av slike tolkningsuttalelser og således tillegge dem stor vekt i praksis.

Når det gjelder reelle hensyn og formålsbetraktninger, så vil disse ha varierende relevans i tolkningen av skatterettslige regler. Hensynet til sammenheng og konsekvens i skattereglene er spesielt viktig. På den annen side kan ikke disse hensynene trekkes så langt at tolkningen dras for langt vekk fra lovens ordlyd, slik at man ender opp med en forståelse som strider imot legalitetsprinsippet⁹. Det er viktig at skattytere langt på vei skal kunne forholde seg til regelverket slik det fremstår i lovteksten og innrette seg deretter.

Det som er interessant med skatteretten når det gjelder rettskildebildet, er at man gjerne trekker inn forvaltningens praksis (ligningspraksis) som en sentral rettskilde. Her som ellers vil vekten av praksis avhenge av hvor utbredt og langvarig den konkrete praksisen er, se eksem-

⁴ FSR 11-20-1 (2) bokstav a.

⁵ Zimmer/BA-HR (2010) s. 46 flg.

⁶ F. eks. Prop. L, Prop. LS. (tidligere Ot. Prp.)

⁷ Innst. L. (tidligere Innst. O.)

⁸ Jf. Zimmer/BA-HR (2010) s. 49 som benytter Rt 1990 s. 958 som eksempel.

⁹ Alle inngrep i borgernes rettigheter krever hjemmel i lov.

pelvis Rt. 1987 s. 729.¹⁰ Høyesterett vil generelt være mer tilbøyelige til å gi slik praksis avgjørende vekt der den går i favør av skattyteren.¹¹

Etablert forvaltningspraksis vil videre gjenspeiles i Skatteetatens årlige utgivelse av oppslagsverket Lignings-ABC. Samlingen er utarbeidet til bruk for rettsanvendere på skatterettsområdet og inneholder den anbefalte tolkning og forståelse av de til enhver tid gjeldende skatteregler. Skattemyndighetene har instruks om å følge de tolkninger som Lignings-ABC legger til grunn, noe som gjerne resulterer i at det dannes en omfattende ligningspraksis i tråd med anvisningene i boken. Påvirkningen går altså begge veier.

Det som inntas i dette oppslagsverket har normalt samme vekt som skattedirektoratets øvrige meldinger og enkeltstående uttalelser, jf. forordet til Lignings ABC 2014/15. Innholdet bør altså tillegges vekt som de øvrige administrative uttalelser, med mindre en tolkning har solid basis i andre mer autoritative rettskilder.¹² Ved tvilsomme spørsmål har boken valgt å innta en foretrukket løsning, uten nødvendigvis å ta uttrykkelig forbehold om at dette er en løsning som er gjenstand for tvil eller diskusjon i praksis.¹³ Det er med andre ord viktig å se hen til også andre rettskilder når man står overfor en skatterettslig problemstilling, og ikke utelukkende forholde seg til det standpunktet som er valgt i Lignings-ABC.

Skattedirektoratet og skattekontorene tar kontinuerlig stilling til en rekke konkrete enkeltsaker gjennom å avgi bindende forhåndsuttalelser (BFU).¹⁴ Tjenesten er hyppig brukt av både privatpersoner og selskaper. Ved usikkerhet rundt konkrete regler kan man henvende seg til disse instansene som deretter avgir en bindende forhåndsuttalelse i saken.

2 Hovedvilkår for skattefri omdanning

Departementet har med hjemmel i sktl. § 11-20 utarbeidet elleve forskriftsbestemmelser i FSFIN for gjennomføring av skattefri omdanning. Først og fremst er det særskilte vilkår som må oppfylles for at man i det hele tatt står i posisjon til å kunne gjennomføre en skattefri omdanning. Videre stilles det flere krav til selve prosessen og gjennomføringen. Vilkårene retter seg både mot det foretak som omdannes, og mot det selskap som overtar virksomheten.

¹⁰ Se også Rt 1992 s. 1263 og Rt.1987 s 729 der ligningspraksis fikk avgjørende betydning.

¹¹ Jf.. Rt 2001 s 1444.

¹² Zimmer/BA-HR (2010) s. 49.

¹³ Lignings-ABC 2014/15 Forord, under overskriften "Om bruk av boken".

¹⁴ Forskrift om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker (F14.06.2005 nr. 550)

2.1 Overføring av virksomheten

Hovedregelen for skattefri omdanning står i FSFIN § 11-20-2. Regelen slår fast at slik omdanning forutsetter at et nystiftet selskap overtar “virksomhet, eiendeler og eventuelt gjeld og trer inn i de skatteposisjoner som knytter seg til virksomheten”. I dette ligger det altså både et krav om at det overtakende selskap oppfyller lovens krav til å karakteriseres som nystiftet, samt at både verdier, gjeld og skatteposisjoner må overføres. Den nærmere overføringen av virksomheten må skje på de vilkår som følger av forskriftens § 11-20-3 til § 11-20-11.

2.2 Virksomhetskravet

Et grunnvilkår for retten til omdanning er at det dreier seg om en virksomhet i skatterettslig forstand. I hovedsak kreves det at det foreligger en viss grad av aktivitet som tar sikte på å ha en viss varighet, er egnet til å gi overskudd, og som drives for skattyterens egen regning og risiko.¹⁵

2.3 Skattemessig kontinuitet

I FSFIN § 11-20-6 finner vi hovedbestemmelsen hva angår det grunnleggende omdanningskravet om skattemessig kontinuitet. Alle skatteposisjoner, skattemessige verdier og ervervs-tidspunkter for det som overtas, skal overføres til det nye selskapet. Det overordnede formål er at det nystiftede aksjeselskapet skal komme i den samme skattemessige stilling som den tidligere virksomheten.¹⁶ Omdannerens inngangsverdi på det opprinnelige foretaket, skal gjenspeiles i inngangsverdien på vederlagsaksjene han mottar.

2.4 Eiermessig kontinuitet

I tillegg til skattemessig kontinuitet, stilles også et viktig krav til eiermessig kontinuitet. Ved overgang fra enkeltpersonforetak er regelen at omdanneren “må tegne aksjer i selskapet tilsvarende verdien av aksjeinnskuddet og inneha en tilsvarende andel av stemmeretter”, jf. FSFIN § 11-20-8 (1). En viktig problemstilling er hvorvidt denne regelen åpner for at omdannere kan ta inn andre aksjonærer ved tegningen. Jeg kommer nærmere inn på dette i oppgavens punkt 10.1.1.

Dersom vilkårene for skattefri omdanning ikke anses oppfylt, vil det isteden måtte foretas full realisasjonsbeskatning av foretaket når det overføres til aksjeselskapet.

¹⁵ Zimmer/BA-HR (2010) s. 636

¹⁶ Kvarme og Lorentzen s. 16.

3 Kravet til virksomhet

3.1 Innledning

For at skattefri omdanning skal være aktuelt, må det være en virksomhet som omdannes, jf. fullmaktsbestemmelsen i sktl. § 11-20. Forskriften skal gi nærmere regler om skattefri omdanning av “virksomhet”. Verken skatteloven eller tilhørende skattelovforskrift oppstiller noen legaldefinisjon på hva som i realiteten ligger i dette kravet, og det kommer heller ikke klart frem som noe selvstendig vilkår. Begrepet er blant annet å finne i FSFIN § 11-20-1 (1) som omtaler omdanningssituasjonen som en overføring av “virksomhet”.

Det er et særskilt skatterettslig virksomhetsbegrep det her siktes til, så innholdet må fastlegges ved hjelp av relevante rettskilder. Det er imidlertid ikke kun ved omdanning at dette vilkåret er relevant. Det oppstilles også et slikt virksomhetsvilkår f. eks. ved klassifisering av inntekt etter sktl. § 5-30 og ved vurdering av om et forhold går under fritaksmodellen.

Hva som kan utgjøre virksomhet er rent overfladisk eksemplifisert i sktl. § 5-30 første ledd. Det fremkommer der at slik inntekt blant annet kan stamme fra omsetning av varer og tjenester, realisasjon av andre av virksomhetens formuesobjekter og avkastning av virksomhetens kapital. Videre viser sktl. § 5-1(1) at det først og fremst må trekkes en grense mot blant annet arbeidsinntekt og kapitalinntekt. I tillegg må det avgrenses mot ikke-økonomisk aktivitet, da begrepet “virksomhet” i skatteloven skal forstås på samme måte som termen “næringsvirksomhet”, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-98) side 48.

Det må foretas en objektiv vurdering av aktiviteten. Det er på ingen måte avgjørende hvorvidt skattyter selv har ansett driften sin som virksomhet eller ikke. Levering av næringsoppgave blir derfor ikke noen avgjørende faktor i vurderingen, se f.eks. BFU 40/03 og BFU 103/04.

Det er gjerne virksomhetsvilkåret som er det sentrale tvistepunktet i saker som gjelder omdanning.

3.2 Virksomhetsbegrepet - generelt

I mangel på en klar definisjon nedfelt i lov, er innholdet i virksomhetsbegrepet i stor grad blitt utviklet og fastlagt gjennom retts- og ligningspraksis, samt i den skatterettslige teori. Det blir gjennomgående lagt til grunn at virksomhet foreligger der man har en viss aktivitet som tar sikte på å ha en viss varighet, er egnet til å gi overskudd, og som drives for skattyters regning og risiko, jf. Zimmer/BA-HR (2010) s. 636. Disse momentene er også nedfelt i Lignings

ABC.¹⁷ I saker som volder tvil, må spørsmålet om det foreligger virksomhet baseres på en helhetsvurdering av disse momentene.

Med grunnlag i Zimmers definisjon av virksomhetsbegrepet, utpeker det seg flere sentrale grensedragninger. Først og fremst må virksomhet avgrenses mot passiv kapitalavkastning (“en viss aktivitet”), kortvarige oppdrag (“en viss varighet”), hobbypreget/ikke-økonomisk aktivitet (“egnet til å gi overskudd”), samt ansettelsesforhold (“for skattyters regning og risiko”).

Når man skal ta stilling til om en skattyter driver virksomhet, må man med andre ord holde utenfor all aktivitet som stammer fra de ovennevnte postene.

3.2.1 Gjelder det et snevrere virksomhetskrav ved omdanning?

Det er ikke kun ved omdanning at kravet om virksomhet står sentralt. Virksomhetskravet er et generelt skatterettslig begrep som forekommer flere steder i skattelovgivningen. Grensedragningen har f. eks. betydning også for klassifisering av inntektsposter¹⁸ og for anvendelsesområdet for foretaksmodellen. Dette reiser et spørsmål om man står overfor tilnærmet samme vurdering og skjønn, eller om begrepet kan tenkes å ha forskjellig innhold.

I lys av hensikten med omdanning – altså en videreføring av pågående virksomhet i endret juridisk form, vil det etter min mening være grunn til å tro at det tradisjonelle virksomhetsbegrepet må snevres noe inn for å tilpasses omdanningssituasjonen.

Overvekten av rettskildene på området er først og fremst tilknyttet virksomhetsvilkåret som fremgår av sktl. § 5-1, jf. § 5-30. Disse bestemmelsenes juridiske oppgave er å finne frem til skattepliktig aktivitet, skille mellom skattyters ulike inntektskilder, og deretter kunne skattlegge dem etter den korrekte sats. Omdanningsreglene skal på sin side klarlegge hvorvidt det foreligger et foretak som egner seg for omdanning.

Når det gjelder varighet og omfang, vil det ikke stilles spesielt strenge krav ved en virksomhetsvurdering etter sktl § 5-30.¹⁹ Dessuten vil også aktivitet som befinner seg i en avviklingsfase omfattes av skatteplikten etter sktl. § 5-30.²⁰ Dette vil derimot ikke være akseptert etter omdanningsreglene, da det forutsettes at virksomheten kan betegnes som varig.²¹

¹⁷ 2014/15. Virksomhet – allment, punkt 3.1

¹⁸ Sktl. § 5-1, jf. §§ 5-10, 5-20, 5-30.

¹⁹ Jf. Norsk Lovkommentar note 285 (05.01.2015). Rt. 1928 s. 1135, Rt 1934 s. 229 og Rt. 1981 s. 256 blir listet opp som sentrale eksempler.

²⁰ Jf. NL note 285.

²¹ Se punkt 3.4.2.

Hovedmomentene i virksomhetsvurderingen bør være sammenfallende, men når det gjelder vektleggingen, vil det kunne tenkes aspekter som tilsier at vurderingen bør bli noe forskjellig. Kravet til omfang og (planlagt) varighet bør for eksempel vektlegges noe tyngre enn ellers, ved vurdering av virksomhet i omdanningssituasjonen. Adgangen til skattefri omdanning er gitt for å legge til rette for at eksisterende foretak skal kunne fortsette driften sin i ny form. Dersom skattyter kun driver en beskjedne og kortvarig virksomhet, vil en slik omdanning ikke innebære noen utvikling av næringslivet.

Eventuelt kan man se det slik at det alminnelige virksomhetskrav i skatteretten må være oppfylt, og *i tillegg* kreves det noe ekstra på enkelte punkter i den samlede vurderingen for å konstatere at det foreligger en virksomhet etter omdanningsreglene.

Jeg kan finne en viss støtte for denne forståelsen i Skattedirektoratets relative fortolkning av opphørsbegrepet i BFU 16/08. I denne saken ble det lagt til grunn at vurderingen av hvorvidt det foreligger opphør av virksomhet antas å måtte variere, avhengig av hvilket regelsett som anvendes. Virksomhetskravet måtte derfor fortolkes restriktivt når det gjaldt opphørssituasjonen, sett i lys av omdanningsreglenes formål.

Basert på det ovennevnte, mener jeg å kunne legge til grunn at det tradisjonelle virksomhetskravet i skatteretten må innskrenkes noe i forbindelse med omdanning av virksomhet etter sktl. § 11-20, ut ifra kriteriets ulike siktemål.

3.3 Virksomheten må være oppstartet

Virksomhetskravet er ikke oppfylt dersom virksomheten fremdeles befinner seg på planleggingsstadiet. Det er imidlertid ikke noe krav om at den må være påbegynt per 1. januar i omdanningsåret, så det er tilstrekkelig at driften er i gang på selve tidspunktet²² for omdanning.²³ Nøyaktig hva som skal til for å si at en forretningsidé har kommet over forberedelsesstadiet og nå utgjør en virksomhet, er ikke nærmere angitt i lovens forarbeider. Det finnes imidlertid en rekke bindende forhåndsuttalelser som samlet er egnet til å gi et bilde av hva som kreves.²⁴

²² Dvs. det tidspunktet da virksomheten overføres.

²³ Jf. Lignings-ABC 2014/15 Virksomhet – omdanning/skifte av eierform punkt 3.5

²⁴ Se f. eks. BFU 27/06, BFU 41/07, BFU 04/10, og BFU 12/10.

3.3.1 Grensedragningen mellom forberedelse av forestående virksomhet og påbegynt virksomhet

I Lignings-ABC²⁵ legges det til grunn at en næringsvirksomhet anses påbegynt senest når den inntektsgivende aktiviteten er kommet i gang, f.eks. ved at det er startet vareproduksjon eller innkjøp av varer for butikklager, helt uavhengig om dette ennå har gitt inntekter for skattyter. Da er man over i den såkalte gjennomføringsfasen.²⁶

Selv om hovedregelen er at rene forberedelseshandlinger faller utenfor virksomhetsvilkåret, så vil det i enkelte tilfeller måtte gjøres unntak fra det nevnte utgangspunkt. Forberedelseshandlinger kan nemlig være tilstrekkelig til å regne virksomheten som påbegynt dersom handlingene har “særlig og nær tilknytning til den inntektsgivende aktivitet”, jf. Lignings-ABC.²⁷ I så fall kan virksomheten anses oppstartet allerede på dette tidligere tidspunktet. Lignings-ABC oppstiller anskaffelse av produksjonsmidler og leie av næringslokaler som eksempler på handlinger med slik særlig og nær tilknytning.

Dette unntaket fremstår i og for seg som ganske fornuftig. Skal man starte med bilutleie, vil innkjøp av et antall biler være et naturlig sted å fastslå oppstart, til tross for at skattyter ikke har fått leid ut en eneste bil ennå. Dette kan nok også betraktes fra et investeringssynspunkt; oppstart kan etter forholdene fastslås der skattyter har foretatt store investeringer i forbindelse med den forestående virksomheten, som på denne måten binder han til faktisk å starte opp.

I BFU 04/10 ønsket en gruppe grunneiere å starte opp kraftproduksjon i tilknytning til en foss og hadde utarbeidet en søknad om konsesjon. Skattedirektoratet kom til at det på foreliggende tidspunkt ikke var grunnlag for å betrakte virksomheten som oppstartet. Til dette krevdes bl.a. en bindende avtale mellom grunneierne og en entreprenør som skulle bygge vannkraftverket.²⁸

Det kan leses ut av forhåndsuttalelsen at det var et viktig moment for Skattedirektoratet at en slik avtale ville kreve særlig mye forarbeid fra grunneierne grunnet kontraktens art. Dette arbeidet ville altså oppfylle det ovennevnte kravet om en “særlig og nær tilknytning til den inntektsgivende aktivitet”.

²⁵ 2014/15 Virksomhet – allment, punkt 4.

²⁶ BFU 27/06.

²⁷ 2014/15. Virksomhet – allment, punkt 4.

²⁸ Se også BFU 27/06

Man kan med andre ord ikke oppstille inngåelse av bindende kontrakt som noe automatisk avgjørende moment. Hvorvidt kravet om oppstartet virksomhet er oppfylt, vil måtte bero på en helhetsvurdering der kontraktens art og grad av forarbeid vil tillegges stor betydning.

3.4 Hovedmomenter i virksomhetsvurderingen

Som nevnt innledningsvis, må det utøves “en viss aktivitet som tar sikte på å ha en viss varighet, er egnet til å gi overskudd, og som drives for skattyters regning og risiko.”²⁹ Avgjørelsen vil måtte bero på en helhetsvurdering, som først og fremst baseres på en fortolkning av regelverket, rettspraksis og juridisk teori, jf. Ot prp. nr. 92 (2004-2005) punkt 1.6.3.

Jeg vil nå ta for meg det sentrale innholdet i disse momentene.

3.4.1 Aktivitetskravet (virksomhetens omfang)

Virksomheten som skattyter driver, må innebære et visst minimum av aktivitet fra hans side for å utgjøre skatterettslig virksomhet. I dette ligger det både en side mot virksomhetens størrelsesmessige omfang og en side mot hvor langt tidsrom den strekker seg utover.

Det er ikke nødvendig at skattyteren selv står for utførelsen av det aktuelle arbeidet. Dette kommer bl. a.³⁰ frem i Rt 2013 s. 421 der et ansvarlig selskap ble ansett for å drive virksomhet ved kjøp og deretter inndrivelse av 300 misligholdte fordringer, selv om selve inndrivelsen var satt bort til inkassoselskaper. Det samme gjaldt i Rt. 1967 s. 1570 der oppføringen av to tremannsboliger var satt bort til eksterne oppdragstakere (forretningsfører og byggmester).

Kravet om omfang innebærer at innsatsen fra skattyter må være av en viss størrelse. Det stilles med andre ord krav til nivået av den konkrete aktiviteten som utføres i det foretak som skal omdannes.

Omfangsvurderingen vil først og fremst baseres på skattyters konkrete arbeidstimer forbundet med virksomheten. Man ser også gjerne hen til inntektenes størrelse, samt antall oppdrag, salg, transaksjoner etc. som utføres, for å danne et bilde av hvilken grad av aktivitet som generelt kreves i den aktuelle drift. I BFU 16/08 fastslo Skattedirektoratet enkelt at konsulentvirksomheten “hadde vart i noen år og var tiltagende i sitt omfang”. Videre var forventede inntekt på konsulenttjenestene i det foreliggende år anslått til å ha en størrelsesorden på ca.

²⁹ Zimmer/BA-HR (2010) s. 636. Se også Ot. Prp. nr 86 (1997-1998) s. 48 (merknader til § 5-1).

³⁰ Se også lignende bemerkninger i Utv. 1991 s. 673 og Utv 1996 s 616, samt Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) s. 76.

745 000 kroner. Virksomhetens varighet kan altså være et relevant moment i vurderingen av aktivitetens omfang.

En langvarig aktivitet vil kunne oppveie for at aktiviteten er av mindre omfang, og omvendt.³¹ Ved tvil om aktivitetskravet er oppfylt, er disse godt momentene egnet til å utfylle hverandre. Både omfang og varighet er momenter som sammen er egnet for å fastslå om skattyter driver tilstrekkelig grad av aktivitet.

Kravet til aktivitetens omfang varierer ut ifra hva slags virksomhet det er snakk om. Ligningspraksis har for eksempel tradisjonelt stilt ganske beskjedne krav til aktivitetens omfang i saker som omhandler skogdrift.³² I BFU 12/14 uttales det at “Det ligger i skogsdriftens natur at det kan gå lang tid mellom hver gang det utøves aktivitet knyttet til skogen.” Videre slås det fast i Lignings-ABC at kravet til aktivitet og økonomisk avkastning ved skogdrift vil måtte vurderes over en “vesentlig lengre tidsperiode enn hva som er normalt for andre typer virksomheter”.³³ Det skal altså ikke så mye til før skogdrift anses å utgjøre skatterettslig virksomhet.

På den annen side skal det en del til før virksomhet i form av utleie av tomter blir regnet som virksomhet, tross stort antall utleieobjekter³⁴, se for eksempel BFU 29/02 (gjaldt 68 festetomter/170 000 i årlig festeavgift) og sak fra ligningsbehandlingen i Oslo (inntatt i Utv. 2006 s. 1358 punkt 1.5) der det dreide seg om ca. 80 festetomter med en total festeavgift på ca. 1 million kroner per år. Ingen av disse oppfylte kravene til virksomhet.

Det skal tas hensyn til hva som er normalt aktivitetsnivå for den konkrete næringen. På denne måten kan selv strengt avgrenset sesongbasert drift kunne utgjøre en virksomhet, eksempelvis ferjedrift i sommermånedene. Aktivitetens omfang må vurderes over noe tid, avhengig av hva slags virksomhet det er snakk om.

3.4.1.1 Grensen mot passiv kapitalinntekt

Kravet til aktivitet benyttes først og fremst for å avgrense mot passiv kapitalavkastning. Det å eie kapitalgjenstander er ikke i seg selv å regne som skatterettslig virksomhet. Heller ikke om skattyter velger å utnytte deres kapitalverdi f. eks. gjennom utleie eller gevinst ved salg. Det må noe mer til for å konstatere virksomhet. Dersom det foreligger en innsats fra skattyters

³¹ Berg-Rolness (2009) s. 133.

³² Se bemerkning om dette i BFU 12/14

³³ Lignings-ABC 2014/15 Skogbruk punkt 1.1.

³⁴ Busvold (2013) s. 40 og Lignings-ABC 2014/15 Virksomhet – allment punkt 3.3.13.

side utover normal forvaltning av kapitalverdier og som videre resulterer i en høyere avkastning enn deres latente formuesverdi ellers skulle tilsi, kan det være snakk om skatterettslig virksomhet. En høy inntjening kan være en indikasjon på at det foreligger virksomhet av et kvalifisert omfang, men resultatet kan også stamme direkte fra eiendelenes kapitalverdi og således ikke utgjøre skatterettslig virksomhet. I BFU 4/11 drev skattyter utleie som ga han inntekter på ca. 240 000 eks mva pr. år, men da aktiviteten kun utgjorde 1-3 dagsverk årlig, kom Skattedirektoratet til at det ikke dreide seg om virksomhet. Avkastningen skyldtes isteden rene kapitalverdien av tomtene.

Dersom forvaltningen innebærer innsats fra skattyter som isolert sett oppfyller det skatterettslige aktivitetskravet, vil forvaltningen anses som virksomhet i seg selv.

Jeg vil videre ta for meg noen økonomiske aktiviteter der grensen mot passiv kapitalavkastning gjerne havner på spissen.

3.4.1.1.1 Kjøp og salg av aksjer/verdipapirer

Først og fremst må man ta stilling til om verdipapirene kan anses å inngå i annen virksomhet som skattyteren er involvert i. Hvis han for eksempel driver et firma, må det avgjøres om innehavet av verdipapirer er relatert til dette firmaet eller om det isteden har nærere tilknytning til han som person. Dersom innehavet anses å falle utenfor skattyters øvrige næringsvirksomhet, kan selve aktiviteten rundt kjøp og salg av verdipapirer i seg selv også anses å utgjøre en skatterettslig virksomhet. Man må da gå over til å se på verdipapirhandelen isolert, opp mot vilkårene for skatterettslig virksomhet.

I lang tid ble aksjehandel behandlet som passiv kapitalplassering i skatteretten, slik at denne typen aktivitet ikke var virksomhet som ga grunnlag for omdanning. Ved brev fra Finansdepartementet av 2. mars 1993 (Utv. 1993 s 495) ble den tidligere praksisen besluttet utdatert på grunn av nye skatteregler som innførte skatteplikt på aksjegevinster. Det ble derfor slått fast at slik handel kan utgjøre virksomhet, forutsatt at graden av aktivitet er tilstrekkelig.

Viktige momenter i vurderingen vil være omsetningens størrelse, så vel som antall transaksjoner som utføres. Hvis handelen med aksje- og verdipapirer kan sies å være systematisk og vedvarende vil dette tale i retning av at det foreligger virksomhet. En subjektiv vurdering av formålet med aktiviteten – hvorvidt skattyter søker å oppnå kortsiktige gevinster, istedenfor en mer langsiktig avkastning som kjennetegner passiv kapitalavkastning, vil også spille inn.³⁵

³⁵ Lignings-ABC 2014/15 Virksomhet – allment punkt 3.3.3.

Disse momentene fremkommer bl.a. av BFU 91/04 og BFU 24/06 der Skattedirektoratet kom til at skattytere som drev verdipapirhandel oppfylte kravene til virksomhet og kunne omdanne i medhold av omdanningsforskriften.

Eiendom

Omfangsvurderingen i saker om eiendomsforvaltning (kjøp, salg og utleie) kan sies å bestå av to hovedmomenter; virksomhetens rent størrelsesmessige omfang, eksempelvis antall utleieobjekter i en utleievirksomhet. Deretter kommer skattyters konkrete aktivitetsnivå tilknyttet denne virksomheten, typisk hvor stor grad av administrative handlinger som kreves for å holde driften i gang. Disse momentene må ses i sammenheng.

Salg av eiendom

En fast eiendom kan både ha status som driftsmiddel i en virksomhet og som virksomhet i seg selv. Hvis eiendommen anses som driftsmiddel, vil salg regnes som virksomhetsinntekt (for den øvrige virksomheten).³⁶

Selv om eiendom som selges ikke blir regnet for å inngå i virksomhet, kan likevel selve avhendelsen bli regnet som en egen virksomhet. Dette kan bli tilfellet dersom salget krever så mye planlegging og tilrettelegging at denne aktiviteten i seg selv må regnes som en virksomhet. Typisk vil dette gjelde der det selges svært store eiendommer, eller et høyt antall eiendommer.

Skattyter eier for eksempel en stor skogstomt som han ønsker å gjøre om til hytteområde. Han sørger for utparsellering av hyttetomtene, arealplanlegging, ordner med vei gjennom området, samt innleggelse av vann- og kloakksystem. I tillegg oppretter han kanskje et lite salgskontor der potensielle hyttekjøpere kan ta kontakt for informasjon og omvisning. Her vil inntekten av hyttetomt-salget kunne bli å regne som næringsinntekt for skattyter, til tross for at salget av selve skogstomten hans i utgangspunktet kunne ha vært alminnelig kapitalinntekt.

Et eksempel på et slikt tilfelle finnes i BFU 33/06. I denne saken kom skattedirektoratet frem til at skattyters aktivitet i forbindelse med tilrettelegging og salg av hyttetomter utgjorde skatterettslig virksomhet. Skattyter hadde bl.a. tatt fått i stand reguleringsplan for området, engasjert entreprenør til å utvide parkeringsplasser, planlagt gangsti, samt inngått avtale med eiendomsmegler om salg av 16 tomter.

Utleie av eiendom

³⁶ Se f.eks. BFU 59/06

Når det gjelder utleie henviser Lignings-ABC 2014/15 punkt 3.3.12 til en helhetsvurdering av utleien der bygningens størrelse, aktivitetens omfang og aktivitetens varighet spiller en sentral rolle. Aktiviteten må vurderes over en viss tidsperiode.

I en slik helhetsvurdering vil hovedoppgaven være å avgjøre om den konkrete avkastningen skyldes kapitalverdien av eiendommen, eller om den er et resultat av den utøvde aktiviteten til skattyteren.³⁷ Dersom avkastningen mer eller mindre gjenspeiler kapitalverdien, vil inntekten som hovedregel regnes som passiv kapitalinntekt. Utleiedriften vil således ikke gi grunnlag for skattefri omdanning etter forskriften.

Ved høyt aktivitetsnivå vil utleien ofte regnes som virksomhet. Dette kan eksempelvis være der skattyter har mye mange tilsynsoppgaver knyttet til eiendommene, eller det er hyppige utskiftninger av leietakere, slik at mye tid går med til å inngå nye avtaler. Utleie av studenthybler vil altså oftere anses som virksomhetsinntekt, enn for eksempel utleie av familiebolig og andre mer langvarige leieforhold.

Når det gjelder tomteutleie, kreves det derimot svært omfattende aktivitet før utleien vil anses som virksomhet. I BFU 29/02 festet skattyteren bort 68 tomter, men utleien ble likevel regnet som kapitalinntekt.

Videre i Lignings-ABC oppstilles det også mer spesifikke retningslinjer for når en uteleieaktivitet går over grensen fra å være alminnelig formuesforvaltning, til å utgjøre en skatterettslig virksomhet.³⁸ Boken oppstiller rent standardiserte vilkår for når det foreligger virksomhet, basert på antall utleieenheter og totalt utleieareal.

Dersom saken gjelder eiendom som brukes som bolig eller fritidsbolig, går grensen mellom kapital- og virksomhetsinntekt ved 5 enheter. Det er således ikke av interesse hvor store hvert av disse utleieobjektene isolert sett er. Der objektene isteden leies ut til aktører som benytter eiendommene i næring, vil grensen ligge på 500 kvm. Her opererer man altså med totalt areal, fremfor utleieenheter. Begrunnelsen kan være at utleie av forretningslokaler ofte skjer på lengre kontrakter og krever mindre aktivitet og innblanding fra utleiers side. Det kan altså få avgjørende betydning hva slags utleie man driver med.

Det forutsettes altså at utleie over disse fastsatte grensene vil innebære så betydelig aktivitet fra skattyter at virksomhet som hovedregel vil kunne konstateres. Det presiseres dog i hånd-

³⁷ Se f.eks. BFU 4/11 og BFU 29/02

³⁸ 2014/15, Virksomhet – allment punkt 3.3.12.

boken at det fremdeles må foretas en helhetsbedømmelse av forholdet, da de omtalte grensene kun er ment som generelle retningslinjer. Til syvende og sist vil utfallet måtte bero på en helhetsvurdering, jf. Ot. prp nr. 92 (2004-2005) punkt 1.6.3.

I praksis er det imidlertid grunn til å tro at disse retningslinjene ofte følges ganske mekanisk av skattemyndighetene, slik at en grundig helhetsvurdering ikke nødvendigvis foretas med mindre det eventuelt oppstår en klagesak fra en skattyter.

3.4.2 Varighet

Juridisk litteratur og rettspraksis viser gjerne til at aktiviteten må være “vedvarende”³⁹ for å oppfylle virksomhetsvilkåret ved omdanning. I Zimmer’s veletablerte definisjon av virksomhetskravet henvises det til at det må dreie seg om virksomhet “som tar sikte på å ha en viss varighet”. Dette kriteriet gir få konkrete holdepunkter.

3.4.2.1 Korttidsoppdrag

At en aktivitet må være vedvarende benyttes først og fremst for å avgrense mot korttidsoppdrag utenfor tjenesteforhold (frilansoppdrag).⁴⁰ Dette skal som hovedregel ikke regnes som virksomhet. Det ligger i omdanningsinstituttets karakter at virksomheten som utgangspunkt bør være oppstartet med et langsiktig perspektiv. Omdanning av en strengt tidsmessig avgrenset aktivitet, vil i de fleste tilfeller ikke fremstå videre hensiktsmessig. En personlig næringsdrivende setter for eksempel opp en kiosk i forbindelse med Øya-festivalen i Oslo som varer i fire dager. Situasjonen kan imidlertid stille seg annerledes dersom skattyter ser for seg å fortsette å sette opp kiosker også ved andre kommende arrangementer.

Det må med andre ord inntas et subjektivt moment i virksomhetsvurderingen, jf. ordvalget “tar sikte på”. Det legges opp til en vurdering av skattyterens rent subjektive intensjoner med virksomheten sin. Kriteriet kan være oppfylt både der aktiviteten isolert sett er av en viss varighet (f. eks. et omfattende byggeprosjekt), og der skattyteren driver en isolert sett kortvarig aktivitet, men jevnlig og på mer eller mindre ubestemt tid. Sistnevnte alternativ vil dekke den alminnelige situasjonen der man tar imot forskjellige oppdrag av ulik varighet og ser for seg å fortsette med det så lenge man har lyst, eller markedet holder. Virksomheten behøver således ikke å ta sikte på å foregå til evig tid, slik betegnelsen “vedvarende” kan gi inntrykk av. Så lenge skattyter har en mer eller mindre langsiktig plan med aktiviteten, vil dette moment måt-

³⁹ Berg-Rolness (2009) s.91 og Børge Busvold (2013) s. 39.

⁴⁰ Berg-Rolness (2009) s. 91. Se også Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon)

te tillegges “betydelig vekt”, se Berg-Rolness (2009) s. 126. Dette bør gjelde til tross for at aktiviteten på omdanningstidspunktet eventuelt kun har pågått i ganske kort tid.

Der skattyteren har tatt sikte på en vedvarende aktivitet, må dette tillegges betydelig vekt

Kravet til varighet vil imidlertid kunne variere ut ifra virksomhetens art. Man må i utgangspunktet ta hensyn til hva som er naturlig for den konkrete virksomheten. Et byggeprosjekt av 10 hytter vil naturlig være avsluttet for oppdragsgivers del ved hyttenes ferdigstillelse. I BFU 26/14 skulle det bygges en helt ny toppetasje i et borettslag for etterfølgende salg. Borettslaget hadde ingen planer om lignende prosjekter etter ferdigstillelse, men kravet til varighet var likevel oppfylt.⁴¹

3.4.2.2 Grensen mot enkeltstående transaksjoner

I Ot. Prp nr 86 (1997-1998) fremgår det at:

“Enkeltstående transaksjoner vil i alminnelighet ikke kunne anses som virksomhet.”

Varighetsmomentet kan også benyttes for å avgrense mot enkeltstående transaksjoner. Der skattyter selger en bil med noen års mellomrom, i tråd med endrede transportbehov, vil som hovedregel ikke disse salgene betraktes i sammenheng og utgjøre en salgsvirksomhet. Aktiviteten som er utøvet må ha “et slikt helhetlig preg at det er riktig å se perioden under ett”, jf. Utv. 1996 s. 563. I denne saken kom Lagmannsretten til at en skattyter som byttet personbil veldig hyppig i løpet av en periode på 6 år, i realiteten drev med virksomhet i form av kjøp og salg av bruktbiler.

Dette syn underbygges av at det videre i proposisjonen fastslås at:

“(…) forretningsforetak som tilfredsstiller de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om det dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet.”

Kravet til planlagt varighet vil med andre ord kunne avbøtes med at de øvrige vilkårene anses oppfylt, i den avsluttende helhetsbedømmelsen. Svært omfattende, men kortvarige prosjekter kan således utgjøre skatterettslig virksomhet.

Det alminnelige skatterettslige kravet til virksomhet vil være oppfylt der en planlagt varig aktivitet er avsluttet på grunn av uforutsette omstendigheter, jf. Ot. Prp nr 86 (1997-1998) side 48. Dette kan derimot ikke være akseptert i vurderingen av virksomhetskravet i en omdan-

⁴¹ Se også BFU 27/06.

ningssituasjon, da virksomheten ikke kan være nedlagt eller opphørt på tidspunktet for om-danning.⁴² Proposisjonens uttalelser er således et godt eksempel på sider ved den alminnelige virksomhetsvurderingen som ikke nødvendigvis bør gjelde fullt ut i omdanningstilfellene, slik jeg var inne på i oppgavens punkt 3.2.1.

3.4.3 Tilordning av virksomhetsaktivitet

For å avgjøre om en skattyter driver virksomhet i skatterettslig forstand, må all aktivitet som ikke hører hjemme i den aktuelle virksomheten holdes utenfor. Dette vil først og fremst gjelde arbeid han utfører i kraft av å være noens ansatte (lønnsmottagersituasjonen).

En fordel vunnet ved arbeid skal holdes adskilt fra en fordel som er vunnet ved virksomhet, se sktl. § 5-10 (1) om arbeidsinntekter som eksplisitt avgrenser mot inntekt av virksomhet. Dette gjelder både arbeid i og utenfor tjenesteforhold. I så fall er han ikke selvstendig næringsdrivende i den aktuelle sammenheng og aktiviteten må isteden tilordnes hans arbeidsgiver.⁴³ I omvendt situasjon der det er skattyteren selv som har ansatte, vil arbeidet tilordnes skattyters virksomhet etter tilsvarende prinsipp. I BFU 07/14 utførte en aksjeinvestor mye arbeid i kraft av å være daglig leder og medlem i styret i selskapet hvor han hadde sin aksjeinvestering. Da alt dette arbeidet ble trukket ut av vurderingen gjensto det kun en beskjeden virksomhetsaktivitet som ikke ble funnet å gå utover området for passiv kapitalforvaltning.

I Lignings-ABC⁴⁴ er det utarbeidet en omfattende liste med eksempler fra rettspraksis og generelle retningslinjer for grensedragningen mellom ansettelsesforhold og virksomhet knyttet til konkrete yrkesgrupper. Likevel kan grensen ofte by på tvil, slik at en mer inngående vurdering blir nødvendig.

Punkt 3.1 i Lignings-ABC presiserer at aktiviteten ikke behøver å være utøvet av skattyteren personlig for å være relevant. All aktivitet som utføres av tredjepersoner på vegne av skattyte-ren, skal også inngå i vurderingen. Dette bekreftes bl.a. i Utv. 1996 side 616 der skattyter ble regnet for å drive “virksomhet”, til tross for at mesteparten av arbeidet var satt bort til andre som utførte dette på vegne av han.

⁴² Jf. Lignings-ABC 2014/15 Virksomhet – omdanning/skifte av eierform punkt 3.5., Zimmer (2010) s. 635, samt bemerkninger i BFU 27/06.

⁴³ Lignings-ABC 2014/15, Virksomhet – allment punkt 3.3.2.

⁴⁴ Virksomhet - allment punkt 3.2.2. flg.

3.4.3.1 Skattyters medhjelpere

For å avgjøre om en aktuell aktivitet skal tilordnes skattyteren, benyttes gjerne momentene regning og risiko. Hvis skattyter står med både regning og risiko for aktiviteten som utføres, vil det som regel dreie seg om aktivitet i egen virksomhet. Disse momentene er mest relevant i situasjoner hvor det dreier seg om en selvstendig næringsdrivende medhjelper. I slike tilfeller må det foretas en konkret vurdering av den bortsatte aktiviteten.

Vurderingen av regning og risiko

En god indikasjon på at arbeidet utføres for egen regning, er at skattyter selv stiller med materialer og utstyr, altså at han bærer kostnadene i forbindelse med utførelsen. Når det gjelder risiko, så ligger det i dette et spørsmål om hvem resultatet av virksomheten vil falle på.⁴⁵ Hvis et eventuelt overskudd eller underskudd går utover skattyter, vil risikoen anses å ligge hos han. Videre er det et poeng om han sitter med resultatansvar for de oppdrag som han påtar seg. Dersom skattyter personlig sitter med reklamasjons- og erstatningsansvar for den kontraktmessige oppfyllelsen, vil dette klart trekke i retning av at den aktuelle aktiviteten skal tilordnes hans virksomhet. Hvis resultatansvaret ligger hos skattyter, vil det som regel innebære at oppdragsgiveren ikke har instruksjonsmyndighet over skattyteren under arbeidet, noe som også er et viktig moment for egen virksomhet.

Et typisk trekk ved å være lønnstaker, er at man stiller sin arbeidskraft til disposisjon for en arbeidsgiver. En viktig indikasjon på at det dreier seg om et oppdrag i virksomhet, er derfor at skattyteren ikke personlig plikter å stille i utførelsen av oppdraget. Hvis han kan leie inn hjelp for å utføre arbeidet, vil dette være en klar indikasjon på at det foreligger selvstendig næringsvirksomhet.⁴⁶ Her må det imidlertid tas et viktig forbehold ved strengt personrelaterte virksomheter, for eksempel der skattyter er en kjent kunstner. Oppdraget må i slike tilfeller selvsagt utføres av skattyteren selv, uten at dette fratar oppdraget karakteren av egen virksomhet.

Det grunnleggende spørsmålet blir hvem som har den reelle interessen i aktiviteten som utføres og hvem som aktiviteten først og fremst kommer til gode, Rt. 2013 side s. 421 (Tronviken) jf. Rt. 1967 side 1570 (Huseby Kvaalen).

⁴⁵ Berg-Rolness (2009) s. 126.

⁴⁶ Berg-Rolness (2009) s. 128

Det er videre lagt til grunn i rettspraksis at konklusjonen i tvilstilfeller "må bero på en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet" mellom oppdragsgiver og oppdragstaker, jf. Rt 1994 s 1064.⁴⁷

3.4.4 Virksomheten er egnet til å gå med økonomisk overskudd

Etter forarbeidene⁴⁸ skal begrepet "virksomhet" i skatteloven forstås på samme måte som termen "næringsvirksomhet". Det må derfor oppstilles som krav at aktiviteten er inntektsgivende på et eller annet vis. Rent hobbypreget aktivitet, frivillig arbeid, eller andre fritidssysler som man ikke tjener penger på, må følgelig holdes utenfor virksomhetsbegrepet. Videre må det kreves at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi økonomisk overskudd, i det minste på litt lengre sikt.⁴⁹

Videre vil dette vilkåret typisk ramme nettspill og tipping, da deres evne til økonomisk overskudd er for vanskelig å forutsi med sikkerhet og således ikke kan anses "egnet" til å gå med overskudd. Slik inntekt vil isteden som den klare hovedregel behandles etter sktl § 5-50 som tilfeldig inntekt.⁵⁰ I BFU 60/05 kom imidlertid SKD til at sportsbetting på heltid var virksomhetsinntekt som ga adgang til tapsfradrag. Grunnen var at skattyter drev med dette på heltid i stort omfang, samt helgarderte seg i alle kamper slik at han var garantert en gevinst.

I Rt. 1985 s 319 (Ringnes-dommen) uttalte retten at:

"Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene."

Det er med andre ord ikke nok å vise til at foretaket faktisk tjener penger. Det er det totale økonomiske bildet som er avgjørende.

Man må videre vurdere aktiviteten over et passende tidsrom. Dersom den er helt i oppstartsfasen vil det ikke stilles spesielt strenge krav til overskudd de første årene, så lenge det fremstår som en rimelig mulighet at den aktuelle aktiviteten kan gå i pluss.

⁴⁷ Se også Rt. 2000 s. 1981.

⁴⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997-98) side 48.

⁴⁹ Lignings-ABC 2014/15, Virksomhet – allment punkt 3.5.1.

⁵⁰ Se f. eks. 2014-03-19 der Skattedirektoratet avviste at oddsinntekter fra utenlandsk nettkasino (uten garantert gevinst) var virksomhetsinntekt.

3.4.4.1 Det subjektive motiv

Ved kontinuerlig underskudd i driften, vil forholdet *likevel* kunne anses som skatterettslig-virksomhet, dersom det eneste subjektive motiv for aktiviteten er økonomisk inntjening.⁵¹ Dreier det seg om en skattyter som innbitt holder fast på forretningsideen sin i troen på at aktiviteten snart vil gi overskudd, må skattemyndighetene anerkjenne dette som virksomhet som kan gi rett til omdanning.

I Utv. 1992 s 197 argumenterte to skattytere forgjeves for at deres utleie av fritidsbåter var virksomhet i skattelovens forstand. De ble derfor nektet fradrag for sine årlige underskudd i sin øvrige inntekt. Skattyternes subjektive motiv måtte ha vært å få skattefordeler, slik at dette moment ikke kunne forandre konklusjonen om at firmaet ikke hadde overskuddspotensiale og dermed ikke utgjorde "virksomhet". Dersom utleierne isteden hadde fremstått som at de satset seriøst på utleien og målet var å tjene penger, kunne nok saken ha stilt seg ganske annerledes. En sak i samme gate er den nevnte Ringnes-dommen⁵².

3.5 Én eller flere virksomheter?

I enkelte tilfeller vil aktiviteten i et enkeltpersonforetak kunne betraktes som flere isolerte virksomheter. En gårdseier driver f.eks. både hytteutleie, fiskerivirksomhet og hønsegård. Et eksempel på et slikt tilfelle finnes i BFU 33/06. Skattedirektoratet konkluderte i denne saken med at drift av en leirskole og bortfeste av hyttetomter var forskjellige økonomiske aktiviteter. Skattyters aktivitet tilknyttet tilrettelegging og salg av hyttetomter ble ansett for å være egen virksomhet i skattemessig forstand.

Der det foreligger flere virksomheter, står skattyter fritt til å kun omdanne én av disse, for deretter å beholde den øvrige aktiviteten i sitt enkeltpersonforetak. I slike tilfeller må det holdes adskilt hvilke aktivitetsposter som skal henføres til den aktuelle virksomheten som skal overføres. Poenget vil være om den delen av virksomheten som skattyter velger å overføre, isolert sett oppfyller det skatterettslige kravet til virksomhet. Der den resterende aktiviteten som ikke overføres, utgjør virksomhet i seg selv, vil omdanneren således fremdeles være personlig næringsdrivende. Et enkeltpersonforetak behøver altså ikke å opphøre etter en omdanning, slik hovedregelen er for selskaper.⁵³

⁵¹ Lignings-ABC 2014/15, Virksomhet - allment 3.5

⁵² Rt. 1985 side 319

⁵³ Jf. FSFIN § 11-20-10.

3.6 Virksomhet utenfor Norges grenser

Det er uten betydning hvorvidt aktiviteten praktisk sett er utført i Norge, eller om den har funnet sted i et annet land.⁵⁴, se Lignings-ABC 3.1 tredje ledd. Hvorvidt inntekten har vært skattepliktig her til lands, vil bero på de aktuelle skatteregler og på eventuelle skatteavtaler.

Dersom man ønsker en omdanning som vil involvere andre land enn Norge, oppstår det særskilte spørsmål. Vil det i det hele tatt være adgang til å omdanne fra norsk enkeltpersonforetak til utenlandsk aksjeselskap i medhold av sktl § 11-20? Ordlyden taler i retning av at reglene kun er ment å gjelde norske aksjeselskaper, altså at det kreves at det overtakende selskapet er stiftet med grunnlag i aksjeloven.⁵⁵ Finansdepartementet har lagt til grunn i et høringsnotat fra 18. januar 2010⁵⁶ at det nystiftede selskapet må stiftes i samsvar med reglene i aksjeloven og således må være hjemmehørende i Norge.⁵⁷ Det vil med andre ord ikke være adgang til å omdanne et norsk enkeltpersonforetak til et utenlandsk selskap tilsvarende aksjeselskap, i medhold av de norske reglene for skattefri omdanning. Dette synspunkt antas å bli lagt til grunn i praksis.⁵⁸

I den omvendte situasjon, der det isteden er et utenlandsk enkeltpersonforetak som skal omdannes til et norsk aksjeselskap, vil Norge som regel mangle beskatningsrett overfor foretaket i utgangspunktet, slik at en skattefri omdanning etter sktl § 11-20 ikke vil passe på situasjonen. Hvorvidt en slik omdanning vil utløse realisasjonsbeskatning, vil isteden måtte bero på regelverket i enkeltpersonforetakets hjemland. Videre vil et utenlandsk foretak med norsk filial vil havne utenfor forskriftens anvendelsesområde, jf. sktl 11-20 (1) bokstav g, jf. § 2-2- (1) bokstav e.

3.7 Opphør av virksomhet

Når man skal ta stilling til om en virksomhet fremdeles er i drift, må man se på virksomhetens bruttoinntekt og aktivitetsnivå.⁵⁹ Der disse nivåene ligger rundt null, vil det være en sterk indikasjon på at virksomheten er avsluttet og således ikke kan omdannes i medhold av sktl. § 11-20. Dersom skattyter fremdeles står som eier av virksomheten, regnes det ikke som opphør dersom han slutter å delta aktivt i driften, jf. Lignings-ABC.⁶⁰ Dersom skattyter parallelt driver flere virksomheter, vil prinsippene for opphør gjelde for den enkelte virksomheten.

⁵⁴ Jf. Lignings-ABC 2014/15, Virksomhet – allment punkt 3.1.

⁵⁵ Zimmer/BA-HR (2014) s. 676

⁵⁶ https://www.regjeringen.no/contentassets/d86b3caebe0349828d02db64a0610dbe/h_notat_jw.pdf

⁵⁷ Se også Lignings-ABC punkt 3.6.2.

⁵⁸ Zimmer/BA-HR (2014) s 677

⁵⁹ Kvarme og Lorentzen, Skattefri omdannelse (2004) s. 14.

⁶⁰ Virksomhet – Opphør av virksomhet punkt 2.1

3.8 Tidspunktet for vurderingen

Vilkåret må være oppfylt på omdanningstidspunktet, det vil si det faktiske tidspunktet for overføring av driften. Der overføringen skjer før 1. juli, slik at selskapsligningen kan starte 1. januar samme år etter FSFIN § 11-20-4, er det altså ikke aktiviteten per 1. januar som er gjenstand for vurdering.

4 De nærmere formelle regler om overgangen

4.1 Kravet om overføring til nystiftet selskap

Det overtakende aksjeselskapet må for det første stiftes i samsvar med aksjelovgivningen, slik at det juridisk sett dreier seg om et aksjeselskap.⁶¹ Der skatteloven ikke oppstiller egne legaldefinisjoner, må det forutsettes at vanlige rettslige begreper skal forstås i tråd med egen særlovgivning.⁶²

Videre stilles det et krav om at selskapet kan betegnes som “nystiftet”. Kravet fremkommer både i skatteforskriftens § 11-20-1 (1) om forskriftens anvendelsesområde og i hovedregelen i FSFIN § 11-20-2.

I FSFIN § 11-20-3 blir uttrykket “nystiftet” nærmere redegjort for:

- (1) Aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet regnes som nystiftet når det i henhold til stiftelsesdokumentet skjer en overføring av igangværende virksomhet med eiendeler og eventuelt gjeld til hel eller delvis dekning av aksjekapitalen.
- (2) Overføring kan også skje til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er nystiftet ved kontantinnskudd, og hvor den personlig næringsdrivende, eller eierne av selskap som nevnt i § 11-20-1 annet ledd g, eier alle aksjene. Aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet regnes som nystiftet såfremt det ikke har drevet noen form for aktivitet før overføringen.

Ut i fra forskriftsteksten kan betegnelsen “nystiftet” både brukes om aksjeselskaper som blir stiftet som direkte ledd i omdanningen (første ledd), og aksjeselskaper som er blitt stiftet i forkant (annet ledd). Forutsetningen er etter annet ledd at omdanneren eier alle aksjene og at det ikke foreligger noen aktivitet i selskapet frem til omdanningen gjennomføres. Det bør

⁶¹ Lignings-ABC 2014/15 Virksomhet – punkt 3.5

⁶² Zimmer (2009) s. 47

imidlertid være godtatt rent skattemessig sett at aksjeselskapet ganske umiddelbart etter om-danningen fusjoneres inn i et annet aktivt selskap.⁶³

Det kan imidlertid reises spørsmål ved hvor grensen for aktivitet går. Alt i forbindelse med forretningsmessig oppstart, dvs. ansettelser, investeringer, og inngåelse av avtaler og kontrakter i selskapets navn bør utgjøre klare brudd på FSFIN § 11-20-3 (2). Dersom et aksjeselskap er ferdig stiftet, vil det imidlertid automatisk foregå en viss aktivitet i selskapet. For eksempel vil selskapet kunne motta kapitalinntekter fra bankinnskudd uten at det går utover selskapets status som nystiftet.⁶⁴ Videre bør man nok kunne foreta seg de nødvendige administrative handlinger som sikrer at aksjeselskapet fortsetter å eksistere som juridisk enhet og at selskapet mottar renteavkastning av sin kapital. Utover å fastslå at å motta renteinntekt på selskapskapitalen er godtatt, kan jeg ikke se å finne kilder som problematiserer dette aktivitetsforbudet. Jeg tolker dette i retning av at forbudet mot å drive “noen form for aktivitet” forut for overføringen bør forstås tilnærmet ordrett.

4.1.1 Tidsramme

At selskapet er nystiftet henviser med andre ord ikke til et tidsmessig begrep, men kun et inaktivitetskrav. Det kan likevel stilles spørsmål ved om det bør innfortolkes en tidsramme i bestemmelsen. Det ville for eksempel falle noe språklig unaturlig å snakke om et selskap som er 15 år gammelt, som “nystiftet”. Uansett om det aldri har vært drevet noen form for aktivitet i disse årene. På den annen side vil ikke en slik distanse i tid kunne sies å virke imot omdanningsreglenes formål.

I BFU 20/07 ble det uten videre godtatt at det overtakende selskapet var stiftet året før omdannelsen. Jeg kan ikke se at dette tidsspørsmålet har kommet på spissen i noen andre saker. Det synes dermed ikke å være noe i veien for å bruke et overtakende selskap som er opprettet en tid tilbake, eventuelt med helt andre opprinnelige planer, såfremt det har stått fullstendig inaktivt hele levetiden.

Gjems-Onstad har inntatt en holdning om at dette området inneholder svært usikker rett som ikke har vært prøvd ennå. Selv om det trolig ikke foreligger eksempler på avgjørelser der omdanning avvises på grunnlag av aksjeselskapets alder, er det heller ingen avgjørelser der dette har blitt godtatt.⁶⁵

⁶³ Zimmer/BA-HR (2014) s. 668

⁶⁴ Jf. Børge Busvold, Skattefri omdanning (2013) s. 24-25

⁶⁵ Gjems-Onstad (2012) punkt 30.4.6.

4.2 Formell metode for overføring av foretak

Hvilke fremgangsmåter som kan benyttes i forbindelse med overføringen av foretaket, kan leses ut av FSFIN § 11-20-3 første og annet ledd (mine uthevelser):

- (1) Aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet regnes som nystiftet når det i henhold til stiftelsesdokumentet skjer **en overføring av igangværende virksomhet med eiendeler og eventuelt gjeld til hel eller delvis dekning av aksjekapitalen.**
- (2) **Overføring kan også skje til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er nystiftet ved kontantinnskudd,** og hvor den personlig næringsdrivende, eller eierne av selskap som nevnt i § 11-20-1 annet ledd g, eier alle aksjene. (...)

Jeg vil videre ta for meg disse to overordnede metodene i noen aktuelle undervarianter.

4.2.1 Omdanning der et enkeltpersonforetak benyttes som tingsinnnskudd ved stiftelsen av det overtakende aksjeselskapet

Etter FSFIN § 11-20-3 (1) kan altså enkeltpersonforetaket skytes inn ved stiftelsen av aksjeselskapet til direkte dekning av aksjekapitalen. Da ordlyden taler om tingsinnnskudd som skjer i henhold til stiftelsesdokumentet, må det forutsettes at denne bestemmelsen har til hensikt å åpne for tingsinnnskudd som foretas ved stiftelse, men ikke et senere tingsinnnskudd (f. eks gjennom kapitalforhøyelse). Denne tolkningen understøttes av at leddet taler om tingsinnnskudd som skjer til “hel eller delvis dekning av aksjekapitalen”. Dersom aksjekapitalen allerede er på plass, vil ikke denne ordlyden passe.

Bestemmelsen åpner også for at det kan foretas tingsinnnskudd som ikke alene er nok til å dekke aksjekapitalen, jf. uttrykket “delvis” dekning. Omdanneren står med andre ord fritt til å skyte inn andre økonomiske verdier ved omdannelsen, i tillegg til virksomheten sin. Dette kan formodentlig både skje i form av andre eiendeler og i form av kontanter.

Det at forskriften ikke går mer spesifikt inn på detaljene rundt overføringen, reiser spørsmål om hva som kan anses tillatt av innskuddsmetoder. Jeg vil nå se nærmere på de mest relevante problemstillingene.

4.2.1.1 *Kan omdanneren benytte et foretak med en skattemessig verdi på null, eller med negativ verdi, som tingsinnnskudd ved stiftelsen?*

Problemstillingen er om omdanneren kan skyte inn en virksomhet som har gjeld som tilsvarende eller overstiger de virkelige verdiene i dette foretaket. Forskriftsteksten taler om tingsinnskudd som skjer til “hel eller delvis dekning” av aksjekapitalen, noe som trekker i retning av at tingsinnskuddet i det minste bør være av en verdi over null.

På den annen side, så kan det vanskelig tenkes gode grunner til å nekte omdanning i slike tilfeller. Omdanneren blir i en slik situasjon nødt til å skyte inn andre midler ved siden av virksomheten, slik at aksjekapitalen dekkes.

Der den næringsdrivende eier et foretak med negativ verdi, vil en alminnelig skatteutløsende omdanning i de aller fleste tilfeller være den mest nærliggende løsningen. Spørsmålet ser derfor ikke ut til å ha kommet på spissen i retts- eller ligningspraksis, så vidt jeg kan se.

4.2.2 Omdanning med et overtakende aksjeselskap som i forkant er stiftet med kontantinnskudd

Omdanning til et allerede stiftet aksjeselskap vil som utgangspunkt kunne gjennomføres i to varianter; med eller uten kapitalforhøyelse.

I og med at aksjeselskapet allerede er stiftet med minimum 30 000 NOK i aksjekapital⁶⁶, vil en overtakelse av virksomhet innebære at nye verdier tilføres selskapet fra eieren, så fremt virksomheten har positiv verdi. Disse verdiene står omdanneren i utgangspunktet fritt til å postere innenfor aksjeselskapets økonomi.

Dersom omdanneren ønsker å øke selskapets aksjekapital med grunnlag i det innskutte foretakets verdi, kan det gjennomføres en kapitalforhøyelse etter aksjelovens kapittel 10. En høy aksjekapital signaliserer at selskapet satser seriøst på markedet og kan derfor være et gunstig forretningsmessig trekk.

5 Aksjekapitalens størrelse

I FSFIN § 11-20-3 (4) oppstilles rammer for aksjekapitalens størrelse i det overtakende aksjeselskapet. Bestemmelsen lyder som følger:

“Aksjekapitalens pålydende kan ikke settes høyere enn den positive netto egenkapital som fremkommer etter de ligningsmessige verdier, inkludert eventuelt kontantinnskudd. Mini-

⁶⁶ FSFIN 11-20-3 (4) jf. asl. § 3-1 (1)

mumskravet til egenkapital i aksjeloven § 3-1 første ledd (...) må være oppfylt både etter ligningsmessige og virkelige verdier.”

I første punktum behandles altså aksjekapitalens øvre tak, mens annet punktum oppstiller en regel for hva som regnes som aksjekapitalens nedre, tillatte størrelse.

5.1 Første punktum

De skattemessige⁶⁷ verdiene i det omdannede foretaket vil danne en øvre ramme for aksjekapitalens aksjerettslige størrelse. Den positive netto egenkapital må beregnes ut ifra verdiene som forelå pr. 1. januar i omdanningsåret. Dette vil tilsvare de utgående verdiene i enkeltpersonforetaket. Overskudd som opptjenes i virksomheten fra 1. januar og frem til omdannings-tidspunktet, vil med andre ord ikke føre til høyere skattemessig egenkapital.⁶⁸ Den positive netto egenkapital etter de ligningsmessige verdier vil tilsvare den skattemessige verdien av foretaket som omdannes. Den skattemessige verdien av den omdannede virksomheten vil bestå av skattemessig verdi av de overførte eiendeler⁶⁹ og eventuelle kontantinnskudd, i tillegg til tom positiv saldo og negativ gevinst- og tapskonto. Deretter må det gjøres fradrag for gjeldsforpliktelser, betingede avsatte gevinster, negativ saldo og positiv gevinst- og tapskonto. Summen man da kommer frem til, vil være innskuddets skattemessige verdi.

I tillegg må det gjøres korrigeringer for innskudd og uttak⁷⁰ i virksomheten i tidsrommet mellom 1. januar og den faktiske omdanningen.⁷¹

5.2 Annet punktum

Minimumskravet til aksjekapital etter asl. § 3-1 må innfris på vanlig måte, i tillegg må verdien være minst 30 000 NOK⁷² uavhengig av om man velger å se på skattemessige eller virkelige verdier. Dette er et utslag av prinsippet i asl. § 2-12 (1) om forbud mot tegning til underkurs. Man skyter inn et foretak med en igangværende virksomhet til skattemessig kontinuitet. Dette innebærer at den skattemessige verdien på virksomhetens eiendeler ikke nødvendigvis gjenspeiler den faktiske verdien. Som regel er de virkelige verdiene i et selskap høyere enn de skattemessige (ligningsmessige) verdiene.⁷³ De virkelige verdiene baseres på eiendelenes omsetningsverdi, mens de skattemessige verdiene gjerne har vært gjenstand for årlige skattemes-

⁶⁷ Ligningsmessig verdi skal her forstås som den skattemessige verdi på eiendelene, jf. Zimmer/BA-HR (2010) s. 637.

⁶⁸ Børge Busvold (2013) s. 26.

⁶⁹ Eiendelens kostpris korrigert med eventuelle avskrivninger.

⁷⁰ Uttak av opptjent overskudd skal ikke medregnes..

⁷¹ Jf. Busvold (2013) s. 26.

⁷² Asl. § 3-1

⁷³ Kvarme og Lorentzen (2004), s. 43.

sige avskrivninger (nedskrivninger og saldoavskrivninger) i sin opprinnelige innkjøpspris. Avskrivningsreglene i skatteretten baserer seg generelt på langt høyere årlige avskrivninger enn det reelle prisfallet, i det minste de første årene.⁷⁴ Resultatet blir dermed at skattemessig verdi av foretakets eiendeler ofte er noe lavere enn vanlig bruk og slitasje skulle tilsi. Med andre ord vil oppfyllelse av aksjekapitalens minstekrav, som oftest handle om hvorvidt de skattemessige verdiene er høye nok.

Der det overdragende selskap derimot har skattemessige verdier som overstiger de virkelige verdiene, betyr dette at skattyter har et latent tap i virksomheten. En skattefri omdannelse vil altså utsette dette tapsfradraget, noe som gjør det mer gunstig å heller foreta en overføring med realisasjon (skatteplikt) i slike tilfeller.

Gjennom et krav om at verdien av innskuddet må oppfylle aksjelovens minstekrav, uavhengig av hvilket grunnlag man fastsetter verdien etter, sikrer man at det nye aksjeselskapet tilføres tilstrekkelig egenkapital ved oppstart.

Dersom det foreligger tilstrekkelig egenkapital basert på virkelige verdier, mens de skattemessige verdiene er lavere⁷⁵, vil omdanneren måtte skyte inn et kontantinnskudd for å oppfylle forskriftens krav. Omdanningsaksjenes inngangsverdi vil i dette tilfellet overstige den inngangsverdien som det overdragende foretaket hadde. Det samme kan bli tilfellet der omdanneren har valgt å selv beholde deler av foretakets gjeld før omdannelsen, i medhold av FSFIN § 11-20-5 (4) bokstav d. Dette anses ikke som noe brudd på forutsetningen om skattemessig kontinuitet, da inngangsverdien til omdanneren vil stige tilsvarende gjeldsposten han beholdt, og et eventuelt kontantinnskudd allerede vil være en skattlagt verdi på omdannerens hånd.⁷⁶ Hans skattemessige stilling vil således være uendret.

Asl. § 2-12 (1) oppstiller et forbud mot å tegne aksjer til underkurs. I og med at selskapsstiftelsen uansett må oppfylle aksjelovgivningens krav, vil det synes noe overflødig at FSFIN § 11-20-3 (4) krever at aksjene må oppfylle kravet til minstekapital både skatterettslig og etter virkelig verdi. Allerede i lys av aksjelovens krav, må det dermed innfortolkes en begrensning i sktl. § 11-20-3 (4) om at aksjekapitalen ikke kan settes høyere enn netto virkelig verdi.

Aksjekapitalens øvre tak vil altså være den laveste av henholdsvis netto skattemessig verdi og netto virkelig verdi. På den annen side har omdanneren full adgang til å sette aksjekapitalen

⁷⁴ Saldoavskrivning baserer seg på faste prosentvise avskrivninger, slik at første året vil man f. eks. få 20 % avskrivning, deretter 20 % av den gjenværende saldsummen året etter, osv.

⁷⁵ Dette kan f. eks. være tilfellet der mye av foretakets verdi skyldes goodwill eller egenutviklede patenter.

⁷⁶ Kvarme og Lorentzen (2004) s. 16-17

lavere enn skattemessig egenkapital, så frem minstekravet i asl. § 3-1 dekkes. Differensen vil regnskapsmessig føres som overkurs i aksjeselskapet.⁷⁷

6 Regnskapsmessig behandling

Omdanning skal skje til skattemessig kontinuitet. Foretakets skattemessige verdier overtas uendret av aksjeselskapet, jf. FSFIN § 11-20-6. Dette innebærer imidlertid ikke at overføring- en også regnskapsmessig behandles ut ifra et kontinuitetssynspunkt. I dette punktet behandles spørsmålet om hvordan det overtakende aksjeselskap skal regnskapsføre omdanningen.

Utgangspunktet etter aksjeloven § 2-7 er at tingsinnskudd ved stiftelsen skal vurderes til sin virkelige verdi, med mindre regnskapslovens regler bestemmer at tingsinnskuddet skal overføres til balanseført verdi. Den regnskapsmessige behandlingen av en omdanning skal følge regnskapslovens og aksjelovens bestemmelser. Det oppstilles ikke krav om at prosessen skal skje med regnskapsmessig kontinuitet, jf. Utv. 1997 s. 1078.

6.1 Den regnskapsmessige metode

Spørsmålet blir om en omdanning regnskapsmessig bør føres som reell transaksjon, eller om den skal kontinuitetsgjennomskjæres. Transaksjonsmetoden innebærer at virksomhetens eiendeler overføres til det overtakende selskap med deres virkelige verdi på transaksjonstidspunktet. Kontinuitetsmetoden bygger isteden på at eiendelene overføres til deres balanseførte verdier. Ved et kontinuitetssynspunkt har man adgang til å sette regnskapsstart til 1. januar i omdanningsåret. Man kan på denne måten enkelt se på det overdragende foretaks utgående verdier den 31. desember og regnskapsføre dem inn i aksjeselskapet til samme summer den 1. januar. Det avgjørende vurderingskriterium er om transaksjonen innebærer en økonomisk realitet for eieren, altså om omdanningen gir endring i risiko og kontroll.⁷⁸

Det har lenge foreligget usikkerhet om omdanning fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap (med kontinuitet) bør behandles etter det ene eller det andre regnskapsmessige prinsipp. Praxis på området har ikke vært ensartet. Dette er fremdeles et uavklart tema.⁷⁹ Begge metodene er imidlertid godtatt og anses å være innenfor god regnskapsskikk⁸⁰, derfor dreier spørsmålet seg i realiteten ikke om hvilken metode som er riktig og feil, men heller hvilken som eventuelt er mest riktig.

⁷⁷ Må ikke forveksles med det som tidligere ble kalt overkursfond og utgjorde bunden kapital i selskapet (opphævet 1. juli. 2013).

⁷⁸ Eckhoff m.fl.(2005) s 89

⁷⁹ Busvold s. 22 og Kvarme/Lorentzen s. 26-36.

⁸⁰ Busvold s. 22.

Enkelte juridiske forfattere⁸¹ konkluderer med at det bør legges til grunn et transaksjonsprinsipp, altså at regnskapsføringen bør skje til virkelige verdier på omdanningstidspunktet⁸². Selv om det foreligger eierkontinuitet, vil endringen i eiers risiko og råderett endres dramatisk ved en slik omdanning. Forfatterne er av den oppfatning at regnskapsloven ikke åpner for at man ved omdanning står overfor et fritt valg mellom regnskapsføring til kontinuitet eller til virkelig verdi, slik enkelte andre juridiske forfattere legger til grunn⁸³.

Zimmer⁸⁴ anser løsningen som usikker, i og med at regnskapsloven ikke sier noe om hvordan en omdanning skal regnskapsføres. Han lander til slutt på at omdanninger generelt ikke innebærer noen stor endring i eierskap og kontroll, slik at en slik prosess trolig ikke vil bli ansett som en regnskapsmessig transaksjon. Konklusjonen blir at det isteden bør skje en kontinuitetsgjennomskjæring, slik at omdanningen gjennomføres med regnskapsmessig kontinuitet. Zimmer henviser til FIN's høringsnotat av 18. januar 2010 punkt 8.2. I dette høringsnotatet oppstiller Finansdepartementet et unntak fra utgangspunktet om kontinuitetsgjennomskjæring (basert på det de anser som gjeldende rett) i tilfeller der det omdannede enkeltpersonforetaket ikke var regnskapspliktig, jf. 8.2 fjerde avsnitt. Regnskapsplikt forutsetter etter dagens regler at foretaket har eiendeler over 20 millioner kroner eller har ansatte som utgjør mer enn 20 årsverk. I slike tilfeller "må det være utslagsgivende også i forhold til regnskapsføringen at aksjeloven § 2-7 tredje punktum og 10-12 første ledd krever at aksjeinnskudd skal føres til virkelig verdi".

Utgangspunktet vil etter dette være at omdanninger generelt bør kontinuitetsgjennomskjæres, altså at de skal gjennomføres til regnskapsmessig kontinuitet og ikke som en reell transaksjon. Unntaket som oppstilles for enkeltpersonforetak med verdier under 20 millioner kroner er dog veldig praktisk, og vil trolig innebære at omdanning av de fleste enkeltpersonforetak bør gjennomføres etter transaksjonsmetoden.

7 Åpningsbalansen

Aksjerettslig innebærer en omdanning i sin mest tradisjonelle form, en stiftelse av et aksjeselskap med tingsinnskudd for å dekke aksjekapitalen. Stiftelsen må derfor følge de alminnelige reglene i aksjeloven, så lenge det i forskrift ikke oppstilles unntak. Der omdanning isteden skjer ved kapitalforhøyelse i kontantstiftet, allerede eksisterende selskap, vil prosessen isteden følge reglene om kapitalforhøyelse i aksjeselskap.

⁸¹ Eckhoff m.fl. s. 88 flg.

⁸² Eckhoff m.fl. s. 91-92.

⁸³ Busvold (2013) s. 22.

⁸⁴ Zimmer/BA-HR (2010) s. 637

I en uttalelse fra Finansdepartementet⁸⁵ fastslås det at det ved åpningsbalansen i forbindelse med skattefri omdanning, ikke opereres med noe påbud med tanke på å benytte seg av noe bestemt prinsipp for verdiføring. Både skattemessige, balanseførte eller virkelige verdier kan i utgangspunktet benyttes, såfremt dette ikke strider mot aksjelovens bestemmelser.

7.1 Den “skattemessige” åpningsbalanse

I tillegg til den aksjerettslige åpningsbalanse, vil det i omdanningssituasjonen også være nødvendig å utarbeide en skattemessig åpningsbalanse.⁸⁶ Denne vil inneholde en oversikt over de verdier som skattemessig må anses overført til aksjeselskapet med kontinuitet. Verdien som eiendelene er oppført i denne balansen med, er altså deres nedskrevne verdi og denne danner grunnlaget for videre skattemessige avskrivninger på de eiendelene som overføres. I tillegg vil den legges til grunn ved fastsettelse av vederlagsaksjenes inngangsverdi. Verdiene i den skattemessige åpningsbalansen skal tilsvare de skattemessige verdiene som forelå hos enkeltpersonforetaket før omdanningen.⁸⁷

7.2 Stiftelse

Det skal utarbeides et stiftelsesdokument for det nye aksjeselskapet, jf. asl § 2-1. Dette dokumentet skal først og fremst inneholde vedtekter og formaliteter, asl. §§ 2-2 og 2-3, men det bør videre også fremkomme at stiftelsen skjer som ledd i omdanning av virksomhet. I asl. § 2-1 (2) kreves imidlertid bare at det fremkommer at aksjeinnskuddet foretas i form av tingsinnskudd.

8 Overføring av eiendeler og forpliktelser

8.1 Innledning

De nærmere steg i omdanningsprosessen av et enkeltpersonforetak, reguleres ikke særskilt noe sted i det selskapsrettslige lovverket. Vi har derfor som utgangspunkt kun de generelle selskapsrettslige reglene, samt skattelovgivningens krav å forholde oss til.

8.2 Hovedregel om overføring

I FSFIN § 11-20-5 finner vi de nærmere regler om overføring av eiendeler og forpliktelser til det nystiftede selskapet. Hovedregelen i første ledd lyder som følger:

⁸⁵ Brev av 21. mars 1997, inntatt i Utv. 1997 s. 1078.

⁸⁶ Kvarme og Lorentzen (2004) s. 20

⁸⁷ Kvarme og Lorentzen (2004) s. 38.

“Med de unntak som er fastsatt i denne paragraf, må aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i den virksomhet som omdannes, i det vesentlige overføres til aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet.”

Bestemmelsen innebærer at når man ser bort ifra de postene som lovlig kan unntas etter paragrafens fjerde ledd, så skal det resterende av virksomheten overføres “i det vesentlige”. Omdanneren gis dermed et rom for å unnta poster som ellers skulle vært overført, da de ikke passer inn i kategoriene i fjerde ledd. Spørsmålet blir hva som konkret kan unntas etter første ledd. Står omdanneren helt fritt, så lenge kravet til vesentlighet overholdes?

8.2.1 Unntak basert på hovedregelen i første ledd

Frem til forskriftsendringene i 2012⁸⁸ het det at virksomheten skulle overføres “i sin helhet”. I Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 11.5. som omhandler forslag til den nye bestemmelsens utforming, kommer det frem at grunnen til at det var ønskelig å åpne for unntak, var at ellers gunstige omdanninger ikke burde forhindres av at overføringen manglet samtykke fra tredjemenn. Eksemplet i proposisjonen var “kreditor, rettighetshaver eller kontraktspart”. Unntak fra hovedregelen om overføringsplikt var dermed først og fremst tiltenkt overføringshindringer basert på regler i typisk avtaleretten og panteretten. Etter disse regelsettene behøver ikke kreditor å godta at det kommer inn en ny debitor. De avtalte forpliktelsene påhviler den debitor som i sin tid inngikk avtalen. Dette hinderet kunne imidlertid vært avhjulpet med en selskapsrettslig regulering, tilsvarende regelen i samvirkelova § 145 (3) som fratar kreditorer retten til å motsette seg omdanningen.⁸⁹

Som resultat av slik manglende selskapsrettslig regulering, kunne kreditorer direkte stanse en omdanning gjennom å nekte sin post overført slik at kravet i FSFIN § 11-20-5 ikke blir oppfylt. Derfor ble det ansett nødvendig å fjerne vilkåret om overføring “i sin helhet”.

Proposisjonens uttalelser taler for at dette rommet for unnlattelse ikke var ment som noen “fri-soner” for skattyter, der han fritt kan plukke ut enkelte poster og eiendeler før omdanningen. Unnlattelsene bør etter proposisjonens ordlyd kunne begrunnes i at tredjemenn motsetter seg overføringen til nytt selskap.

Det har lenge vært ansett som usikkert i hvilken utstrekning også andre typer unnlattelser kan være aktuelle. Jeg kan ikke se å finne noen juridiske forfattere som problematiserer temaet. I

⁸⁸ 16. februar 2012 nr. 155

⁸⁹ L29.06.2007 nr. 81 Lov om samvirkeforetak.

Lignings-ABC⁹⁰ punkt 3.7. slår det fast at “også andre forhold kan tilsi at eiendeler og forpliktelser mv. ikke blir overført til selskapet”, uten at det fremkommer hvilke forhold dette nærmere kan gjelde.

I en nyere, upublisert uttalelse fra Finansdepartementet⁹¹ fremkommer det at det forutsettes at forskriftens ordlyd må følges. Uttalelsene i forarbeidene tilsier at kun unntak basert på innsigelser fra tredjemenn er relevante, mens forskriftens ordlyd i FSFIN § 11-20-5 ikke oppstiller noen slik skranke. Det avvises dermed at unntak basert på første ledd krever grunnlag i en bestemt årsak.

I lys av den upubliserte uttalelsen fra departementet, finner jeg å kunne legge til grunn at FSFIN § 11-20-5 første ledd gir en åpen mulighet for omdanneren til å unnta de poster han måtte ønske uavhengig av årsak, så fremt han holder seg innenfor de rammer som vesentlighetsvurderingen innebærer.

8.3 Unntak basert på bestemmelsens fjerde ledd

I bestemmelsens fjerde ledd oppstilles særregler for overføringen der omdanningen gjelder et enkeltpersonforetak. Bokstav a til d gir mulighet for å unnta flere sentrale poster fra overføringen. Hovedregelen om at alt i “det vesentlige” skal med i overføringen, gjelder altså i noe mindre grad der det er et enkeltpersonforetak som omdannes. Dette henger trolig sammen med den spesielle næringsformen som et enkeltpersonforetak utgjør. Foretakets eiendeler er ofte i større grad sammenblandet med eierens egne verdier. Det forekommer også at samme person driver flere virksomheter.

Det er kun aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i “den” virksomhet som omdannes, som må overføres, jf. første ledd. Skattyter kan med andre ord velge å kun overføre én av virksomhetene sine og det som måtte tilhøre denne, for så å beholde det øvrige i personlig drift og eie.

8.4 Hva må overføres?

8.4.1 Alt som ikke kan unntas i medhold av første og fjerde ledd

Utgangspunktet er hovedregelen i FSFIN § 11-20-5 om at alt i det vesentlige skal overføres. Alt som ikke har et legitimt grunnlag for å unntas, skal derfor være med i omdanningen. Et slikt unntak kan for det første være poster som er av beskjedne størrelse, slik at omdanneren kan holde dem utenfor etter første ledd. Videre vil poster som går inn under et av unntakene i fjerde ledd kunne unntas overføring. Det som må overføres etter FSFIN § 11-20-5, vil således

⁹⁰ Lignings-ABC 2014/15, Virksomhet – omdanning/skifte av eierform punkt 3.7.

⁹¹ FIN 14. januar 2014.

bli en slags restkategori, der alt som ikke kan unntas etter regler i bestemmelsen, vil være gjenstand for pålagt overføring.

Det er kun eiendeler og forpliktelser som er tilhørende “den virksomhet som omdannes”, som kreves overført etter hovedregelen. Første steg blir dermed å fastslå hva virksomheten består i og avgrense den mot skattyters eventuelle øvrige virksomheter, samt holde alle hans fullt ut personlige eiendeler utenfor. Eiendeler som ikke er skaffet i forbindelse med virksomheten, eller som er blitt brukt i den, vil i som hovedregel måtte holdes utenfor omdanningen, se Lignings-ABC punkt 3.8.1. annet avsnitt. Regelen forhindrer at skattytere utnytter omdanningen til å plassere egne personlige verdier i aksjeselskap.

Kundefordringer må som utgangspunkt følge omdanningen, jf. Lignings-ABC 2014/15 punkt 3.8.4. Disse er direkte knyttet til driften av virksomheten. Det samme gjelder alle forpliktelser som virksomheten har pådratt seg, med unntak av gjeld, jf. punkt 3.8.6.

8.5 Hva står skattyter fritt til å overføre?

8.5.1 Eiendom

Et prinsipielt viktig unntak er eiendom som tilhører virksomheten, se FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav a. Dersom eiendommen *i seg selv* utgjør en virksomhet, vurdert på grunnlag av virksomhetskravet, vil den dessuten kunne skilles ut til eget aksjeselskap, jf. annet punktum.

Selskapsrettslig innebærer en omdanning en eiendomsoverdragelse fra en eier til en ny, med de konsekvenser dette fører med seg. Tinglysning av en eiendomsovergang innebærer plikt til å betale dokumentavgift.⁹² En klar fordel med å unngå overføring av eiendom, er altså at man slipper å betale dokumentavgift. Denne avgiften er en særavgift til staten som utløses ved eierskifte over fast eiendom og utgjør for tiden 2,5 % av eiendommens markedsverdi.⁹³ Dokumentavgift kan utgjøre et økonomisk hinder som kan bety mye for en næringsdrivende som vurderer omdanning og omdanneren gis derfor valgfrihet.

På den annen side, så er det ingenting i veien for at man lar være å tinglyse overgangen. Det foreligger ingen plikt til tinglysning. I så fall risikerer man imidlertid å måtte gi opp eiendommen som følge av en senere kreditorekstinksjon eller godtroerverv.

⁹² L07.06.1935 nr. 2 (Tinglysingsloven) § 12b, og L12.12.1975 nr. 59 (dokumentavgiftsloven).

⁹³ FOR-2014-12-15-1724 Dokumentavgift (kap. 5565 post 70) § 1.

8.5.2 Aksjer og andre verdipapirer

Videre vil verdipapirer som aksjer være opp til den næringsdrivende selv å bestemme om skal overføres eller beholdes selv, jf. bokstav b. Dette er også et utslag av situasjonen med sammenblandede aktiviteter. Den næringsdrivende eier for eksempel en stor aksjeportefølje som egentlig har nærere tilknytning til en annen virksomhet han driver, er en virksomhet i seg selv, eller må anses som personlig eie. Han er derfor gitt denne muligheten til å sile ut poster som egentlig ikke burde overføres.

8.5.3 Gjeld

Den næringsdrivende kan selv bestemme om han vil overføre gjeldsposter, og eventuelt hvilke som ønskes overført, jf. bokstav d. Dette er en nyttig unntaksregel der foretaket som omdannes har en balanse som ikke oppfyller egenkapitalkravet på 30 000, jf. asl § 3-1.1. Ved å ta ut enkelte gjeldsposter før overføringen, kan skattyter tilpasse verdien av foretaket sitt slik at den kan benyttes som fullverdig tingsinnskudd ved stiftelsen, uten å måtte skyte inn øvrige midler. Det er imidlertid viktig å huske på at det gjelder strenge regler for et aksjeselskaps adgang til å stille sikkerhet for en aksjonærs lån, se asl § 8-7. Dersom aksjonæren overfører en gjenstand som det hviler pantegjeld på, og beholder gjeldsposten privat, vil ikke nødvendigvis denne sikkerheten kunne stå seg. Dette til tross for at en eventuell panthaver godtar omdanningen. Et AS kan maksimalt stille sikkerhet for en sum som tilsvarende det som lovlig kan utbetales som utbytte.

Skattyter kan imidlertid ikke stå helt fritt til å overføre alle slags gjeldsposter. Det må foreligge virksomhetstilknytning på gjeld som overføres, jf. første ledd om at det er forpliktelsene “i den virksomhet som omdannes” som i det vesentlige skal overføres. Det er altså kun innenfor denne grensen at skattyter står fritt.

8.5.4 Selskapsandeler

Dersom den næringsdrivende eier selskapsandeler i selskapstyper som nevnes i sktl. § 2-2-2, kan disse andelene overføres så lenge de er tilknyttet “annen aktiv virksomhet” som samtidig overdras, jf. FSFIN § 11-20-5 annet ledd. Dette gjelder først og fremst andeler i ansvarlige selskap, kommandittselskap og indre selskap. Kravet må forstås slik at eierskap i slike selskaper ikke i seg selv kan utgjøre omdannings-aktuell virksomhet. Et aksjeselskap skal altså ikke kunne opprettes i medhold av omdanningsforskriften for å eie slike selskapsandeler – gjerne omtalt som holdingselskaper. Lovgiver ønsker gjennom dette å hindre omdanninger som i realiteten er igangsatt for å komme inn under fritaksmetoden.

8.6 Hva kan ikke overføres?

8.6.1 Eiendeler av privat karakter

Bolig- og fritidseiendommer som brukes av eieren privat, og eiendeler hovedsakelig av personlig karakter, kan ikke inkluderes i omdanningen, jf. bokstav c. Dersom skattyter velger å overføre boligen sin, vil han dessuten bli beskattet for bruken av selskapets eiendom dersom han fortsetter å bo der. Dette regnes som en økonomisk fordel som beskattes etter sktl. § 5-2 om uttak fra selskapet. En slik overføring vil med andre ord sjelden være økonomisk gunstig.⁹⁴

Det gjelder uansett svært gunstige spesialreglene i skatteloven for eiendommer av privat karakter. Ved å oppfylle eie- og boplikten i sktl. § 9-3 vil for eksempel en gevinst være skattefritt ved avhendelse. All eiendom som overføres til et aksjeselskap vil bli beskattet som kapitalinntekt ved gevinst ved et senere salg, da et aksjeselskap ikke kan oppfylle boplikten.

Det er antatt i juridisk teori, at eiendeler som utgjør passiv kapitalplassering, typisk eiendeler som benyttes til utleie utenfor virksomhet, må holdes utenfor omdanningen. På den annen side vil eiendeler som i utgangspunktet er av personlig karakter, men som først og fremst brukes av de ansatte, f. eks. firmahytte, kunne overføres sammen med virksomheten.⁹⁵

8.7 Poster som *kan* overføres, men hvor adgangen isteden baseres på regler i spesiallovgivningen

8.7.1 Avtaler og rettigheter

Når det gjelder slikt som rettigheter, avtaler og konsesjoner, er det vanskelig å si noe generelt om adgangen til å ta med disse over til det nye selskapet. Hver rett må vurderes konkret, og avtaler må tolkes etter alminnelige kontraktsrettslige prinsipper. For eksempel vil en rettighet som skattyters enkeltpersonforetak har til bruk av et lokale, eller til import av en vare, ikke nødvendigvis innebære en rett for skattyters aksjeselskap til det samme. For kontraktspartene vil det ikke være likegyldig hvem de gjør forretninger med. I tillegg kan en kontrakt med et personlig foretak ofte føles tryggere, på grunn av ansvarsbegrensningen som et aksjeselskap bygger på.

For de ovennevnte avtalene vil det med andre ord foreligge mulighet for overføring, men dette vil bero både på om skattyter ønsker å videreføre den aktuelle rettighet og om denne kontraktsparten/rettighetsgiveren godkjenner overføringen.

⁹⁴ Se Rt 2003 s. 536 (Storhaugen Invest AS) om et slikt tilfelle.

⁹⁵ Eckoff m.fl. (2005) s. 52.

8.7.2 Merverdiavgiftkonto

Skattyter kan velge selv om han ønsker å ta med seg en eventuell merverdiavgiftregistrering over i det nye aksjeselskapet. Dette skjer etter søknad. Fordelen med å videreføre merverdiavgiftkontoen, er at man kan starte med mva umiddelbart, uten å vente til omsetningen har oversteget 50 000 kr, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1.1.

8.7.3 Kjøretøy

Dersom foretaket har firmabiler, skal disse som hovedregel overføres ved omdanningen, jf. hovedregelen i FSFIN § 11-20-5.1. I så fall kan det bli aktuelt med omregistreringsavgift.

Dersom det gjelder et kjøretøy som ikke er fritatt, kan fritak også gis basert på § 6 i forskrift om omregistreringsavgift av 2. juli 1986. Forutsetningen er først og fremst at virksomheten i enkeltpersonforetaket overføres i sin helhet til ett nystiftet aksjeselskap, hvor det reelle eierforholdet forblir det samme, jf. forskriftens § 6 nr. 11.

8.7.4 Ansatte

Overføring av ansatte er ikke noe som verken eieren av enkeltpersonforetaket eller Skattelovgivningen kan bestemme over. Dersom foretaket har ansatte, vil deres rettigheter ved omdanningen bestemmes av reglene i arbeidsmiljøloven (aml.) kapittel 16, jf. § 16-1 (1). Bestemmelsene kommer til anvendelse ved “overdragelse” av virksomhet til ny arbeidsgiver, men er ansett å omfatte omdannelser.⁹⁶

Overdragelse av virksomhet til annen arbeidsgiver er ikke i seg selv grunn for oppsigelse eller avskjed fra tidligere eller ny arbeidsgiver, jf. aml. § 16-4. De ansatte i enkeltpersonforetaket har som utgangspunkt rett til å fortsette arbeidet sitt på samme vilkår i det nye selskapet, dersom de ønsker det, jf. aml. § 16-2 (1). De har også mulighet til å nekte å bli med på overføringen, jf. reservasjonsretten i aml. § 16-3.

8.8 Forholdet til virksomhetskravet

Vesentlighetskriteriet i FSFIN § 11-20-5 første ledd henviser som nevnt til situasjonen *etter* at postene i fjerde ledd er tatt ut, slik at det er de eventuelle øvrige unntak basert på første ledd som må holde seg innenfor en vesentlighetsgrense. Kravet oppstiller med andre ord ingen rammer for hva som kan unntas i medhold av fjerde ledd.

⁹⁶ jf. Norsk Lovkommentar, note 634 - www.rechtsdata.no

En problemstilling som melder seg i denne forbindelse, er om det i prinsippet kan unntas så mye av den opprinnelige virksomheten lovlig i medhold av fjerde ledd, at det som gjenstår til overføring ikke lenger anses å oppfylle kravet til skatterettslig virksomhet.

Dersom omdanneren driver virksomhet i form av aksjehandel, kan det således stilles spørsmål ved om han kan unnta så mye han vil av aksjene sine i medhold av FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd. I kommentarene til den tidligere omdannelsesforskriften av 17. januar 1991 fastslås det at unntaket for aksjer og finansaktiva er ment å gjelde uansett næringstilknytning.

Dersom unntaksretten etter FSFIN § 11-20-5 skulle gå foran, ville dette innebære at virksomhetskravet ikke har noe reelt innhold for vurderingen av enkelte typer virksomheter. Dette kan ikke være holdbart.

I BFU 27/05 kom skattedirektoratet til at det var adgang til å unnta finansaktiva som inngikk i verdipapirhandelen som skulle omdannes, forutsatt at det som var igjen til omdanning fremdeles oppfylte de skatterettslige krav til virksomhet.

Jeg kan ikke se at denne problemstillingen behandles noe sted i den juridiske litteraturen. Baser på det ovennevnte, vil det synes riktig å tolke FSFIN § 11-20-5 innskrenkende i form av at alle unntak som bestemmelsen gir adgang til i fjerde ledd er godtatt, så lenge uttaket til omdanneren ikke går ut over oppfyllelsen av vilkåret om virksomhet.

9 Overføring av skatteposisjoner med kontinuitet

9.1 Innledning

Ved omdanning etter sktl. § 11-20, skal “skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt videreføres, og skatteposisjoner knyttet til virksomheten overføres uendret”, jf. annet ledd. I dette ligger altså et krav om at skatteposisjoner må videreføres ved omdanningen, både på eier- og selskapsnivå. De nærmere reglene for dette finnes i skattelovforskriften § 11-20-6 og § 11-20-7.

Begrepet “skatteposisjon” er en skatterettslig betegnelse på de samlede rettsvirkninger (rettigheter og plikter) som et bestemt skattesubjekt har i forhold til en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt.⁹⁷ En skatteposisjon er knyttet til det enkelte skattesubjekt og det er kun unntaksvis at disse lar seg overføre i lovgivningen, slik som ved skattefri omdanning.

⁹⁷ Zimmer (2014) s. 114

Overføring av skatteposisjoner er et utslag av det overordnede vilkåret om skattemessig kontinuitet. Tanken er at omdanneren verken skal komme i en bedre eller dårligere skattemessig posisjon som følge av omdanningen.

9.2 Skatteposisjoner på selskapsnivå

De nærmere regler for overføring av skatteposisjoner på selskapsnivå, finnes i FSFIN § 11-20-6. Første ledd lyder som følger:

“Det overtakende selskap viderefører de skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres.”

Overfor skattemyndighetene skal det nystiftede aksjeselskapet stå i samme skattemessige stilling pr. 1. januar, som det omdannede foretaket gjorde pr. 31. desember året før. De utgående verdiene skal tilsvare de inngående verdiene.

Alt som skal inkluderes i omdanningen må overføres til sin skattemessige verdi. Omdannelsen gir ingen oppskrivningsrett skattemessig, uansett om den eventuelt regnskapsføres etter transaksjonsprinsippet. Den skattemessige verdien av en gjenstand vil bestå av eiendelens opprinnelige anskaffelsesverdi, korrigert for eventuelle avskrivninger eller påkostninger underveis i eiertiden.

Tidspunktene for når gjenstander i virksomheten skattemessig skal anses ervervet, skal videreføres til aksjeselskapet. Dette vil få betydning for skatteposisjonen som selskapet har etter regler som baserer seg på eiertid, eksempelvis ved salg av aksjer som ble overført som aktiva i forbindelse med omdanningen. I så fall vil foretakets opprinnelige ervervstidspunkter få betydning som følge av FIFU-prinsippet (“først inn, først ut”), jf sktl. § 10-36. Prinsippet går ut på at aksjene som ble ervervet først, også anses først realisert.

9.2.1 Generelle skatteposisjoner

Videre i FSFIN § 11-20-6 første ledd heter det at:

“Overdragende foretaks øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av overtakende selskap.”

Her siktes det til foretakets øvrige skatteposisjoner som ikke er tilknyttet bestemte eiendeler, men som er basert på virksomheten mer generelt. Eksempler på slike posisjoner er gevinst- og tapskonto (sktl § 14-45), fremførbart underskudd (§ 14-6), negativ saldo (§ 14-42) og tom positiv saldo. Systemet med saldoer er basert på avskrivningsgrupper (§ 14-41) med tilhøren-

de avskrivningssatser (§ 14-43). Hvert år kan skattyter nedskrive verdien på de enkelte driftsmidler eller ervervet forretningsverdi med en fastsatt prosent.

9.2.2 Inntekter og utgifter

Inntekter og utgifter som ikke ennå er blitt skattlagt eller fradragsført, typisk pådratt i tidsrommet mellom årsskiftet og den faktiske omdannelsen må overføres, skal overføres, jf. FSFIN § 11-20-6 (3). Det er viktig at disse uoppgjorte postene blir med over i aksjeselskapet for å bli gjenstand for skattlegging/fradragsføring.

9.2.3 Underskudd

I et enkeltpersonforetak vil underskudd i virksomheten fra tidligere år, tilordnes den personlige innehaver. Hvis underskuddet er oppstått i den omdannede virksomheten, skal det overføres til fremføring hos det overtakende aksjeselskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 (3). Det kan ikke lenger benyttes til fremføring hos den personlige eieren etter omdanningen, slik at alternativet er at rettigheten bortfaller.

Fremførbart underskudd skal ikke inngå i “virksomhetens skattemessige verdi” i FSFIN § 11-20-3 (4).⁹⁸ Den skattemessige egenkapital vil således ikke påvirkes, selv om dette er en gunstig skatteposisjon som reelt sett blir ansett for å øke aksjenes inngangsverdi. Selv om uttalelsen til FIN er nokså klar, blir standpunktet kritisert i den juridiske teori.⁹⁹

9.3 Skatteposisjoner på eiernivå

Ved omdanning der den overdragende virksomhet er et selskap, er det skatteposisjoner i form av inngangsverdi på eierandelen¹⁰⁰, skattemessig innbetalt kapital¹⁰¹ og ervervstidspunkt som skal overføres til de nye aksjene, jf. FSFIN § 11-20-6 (2). Dette er nødvendig for å sikre at det overordnede prinsippet om skattemessig kontinuitet blir ivaretatt. Når det isteden er et enkeltpersonforetak som skal omdannes, har man ikke tilsvarende posisjoner som enkelt kan videreføres i nytt selskap. Disse må derfor fastsettes på annen måte. Inngangsverdien på vederlagsaksjene skal settes til “de skattemessige nettoverdier som er overført”, jf. Lignings-ABC.¹⁰²

I BFU 65/05 utdyper Skattedirektoratet prinsippet ved å fastslå at skatteposisjonen skattemessig innbetalt kapital på omdanningsaksjer må settes til “netto positiv egenkapital som frem-

⁹⁸ Uttalelse fra Finansdepartementet inntatt i Utv. 1997 s. 1078.

⁹⁹ Gjems-Onstad (2012) punkt 30.50.2

¹⁰⁰ Denne verdien har bl. a. betydning for skjermingsgrunnlag og for gevinstbeskatning ved realisasjon.

¹⁰¹ Representerer det beløpet som aksjeeieren kan ta ut av selskapet skattefritt, mot at posten nedsettes tilsvarende, se sktl § 10-11 (2).

¹⁰² 2014/15, Aksjer – realisasjon punkt 6.18

kommer etter de ligningsmessige verdiene i enkeltpersonforetaket, inkludert eventuelt kontantinnskudd, på omdanningstidspunktet”. Dette måtte også danne en øvre grense for inngangsverdien på omdanningsaksjene. Dette er i tråd med uttalelse fra Finansdepartementet inn tatt i Utv. 2000 s. 1458.

Den totale skattemessige nettoverdien av virksomheten og eventuelle øvrige innskudd, må altså fastlegges, for deretter å fordeles på omdanningsaksjene.

9.4 Skatteposisjoner som ikke kan overføres

Skatteposisjoner som er forbeholdt personlig næringsdrivende, kan ikke overføres til det nye aksjeselskapet, jf. FSFIN § 11-20-7. Det oppstår da et spørsmål om hvilke skatteposisjoner denne bestemmelsen konkret sikter til.

Skjermingsgrunnlag er en skatteposisjon som ikke kan tas med over i aksjeselskapet. Skjermingsgrunnlaget under foretaksmodellen fastsettes ikke etter den samme metode som skjermingsgrunnlaget ved aksjer, jf. sktl. §§ 12-12 og 10-42. Videre finnes ikke posisjonen ubenyttet skjermingsfradrag under foretaksmodellen, kun i aksjonærmodellen og deltakermodellen. Skjermingsgrunnlag og ubenyttet skjermingsfradrag kan til sammenligning overføres sammen med eierandelene der den omdannede virksomhet isteden er et deltakerlignet selskap.

10 Eiermessig kontinuitet

10.1 Kravet om videreføring av de opprinnelige eierinteressene

I forbindelse med skattefri omdanning stilles det krav til kontinuitet på eiersiden.

I FSFIN § 11-20-8 første ledd heter det at:

“Den tidligere personlige eier av enkeltpersonforetak må tegne aksjer i selskapet tilsvarende verdien av aksjeinnskuddet og inneha en tilsvarende andel av stemmeretter.”

Kravet til eierkontinuitet har tradisjonelt vært oppstilt som et vilkår gjennom hele omdanningsforskriftens historie, men innholdet i kravet har forandret seg mye. Det oppstilles etter nåværende ordlyd ingen krav til varig eiermessig kontinuitet, utover ved selve omdanningen. Tidligere innebar eierkontinuiteten at eieren av enkeltpersonforetaket måtte beholde aksjene han mottok ved omdanningen i minst 10 år etterpå. Dette kravet forsvant fra bestemmelsens ordlyd ved forskriftendring i 1996¹⁰³. Deretter kom det inn et krav om at 80 % av aksjene måtte tegnes av eieren, mens de resterende 20 % kunne tegnes av hans arvinger eller andre

¹⁰³ Forskriftsendring av 28. mai 1996

med særlig nær tilknytning til den aktuelle virksomheten. Dette kravet ble opphevet ved forskriftendring av 16. februar 2012 nr. 155.

10.1.1 Kan omdanneren ta inn flere aksjonærer i forbindelse med omdanningen?

En av grunnene til at personlig næringsdrivende gjerne velger å omdanne til aksjeselskap, er nettopp at det gir mulighet for å ta inn medeiere/forretningspartnere. Det er derfor klart at det er adgang til dette når omdannelsen er gjennomført. Spørsmålet er imidlertid om dette også kan gjennomføres på tidligere stadier i omdanningsprosessen, altså i forbindelse med at omdanningen gjennomføres.

I og med at stemmeretter nevnes særskilt i FSFIN § 11-20-8, selv om bestemmelsen spesifikt retter seg mot omdannere av enkeltpersonforetak, leder det tolkningen i retning av at det er åpnet for at det overtakende aksjeselskapet kan stiftes med flere aksjonærer. Dersom han var nødt til å tegne samtlige aksjer selv, ville det ikke være noen grunn til å presisere at han også måtte motta tilhørende andel stemmeretter. Tolkningen er i overensstemmelse med forståelsen som blir langt til grunn i den nyere juridiske litteraturen jeg har funnet.¹⁰⁴ Børge Busvold legger videre til grunn at det må være en forutsetning at de øvrige aksjonærene ikke kan forta innskudd til underpris.¹⁰⁵

Jeg har imidlertid ikke funnet kilder som problematiserer forholdet til ordlyden i FSFIN § 11-20-3 (2). Der det overtakende selskap er stiftet i forkant og omdanningen gjennomføres etterpå ved tingsinnskudd, må overføringen skje til et aksjeselskap der omdanneren “eier alle aksjene”. Ordlyden i bestemmelsen kan tale for at det kun er anledning til å ta inn flere aksjonærer på omdanningstidspunktet, dersom omdanningen gjennomføres etter bestemmelsens første ledd, altså med tingsinnskudd i forbindelse med selve stiftelsen av aksjeselskapet. Denne begrensningen kan sies å ha gode grunner for seg, i form av å sikre at de skattemessige kontinuitetsforutsetningene på eiernivå overholdes.

10.2 Må det innfortolkes et krav om bindingstid?

Forskriften oppstiller som nevnt ikke lenger et krav om bindingstid (eiertid) på omdanningsaksjene. Imidlertid vil en omdanning miste mye av sitt formål, dersom omdanneren kun står som eier i noen timer før aksjeselskapet overdras videre.

¹⁰⁴ Busvold (2013) s.60 og Gjems-Onstad (2012) s. 805 legger også til grunn at dette er krav som er bortfalt.

¹⁰⁵ Busvold s. 61

Omdannelse i forbindelse med forestående avhendelse er ikke nevnt som noe formål med reglene, verken i forarbeidene eller i noen annen relevant rettskilde. Likevel kan det tenkes gode praktiske hensyn bak en slik adgang. Det er langt enklere, samt mer ryddig å avhende aksjer, fremfor salg av virksomhetens innmat som vil være en adskillig mer omfattende prosess. Hensynet til næringslivets utvikling er dessuten ivaretatt ved at virksomheten drives videre i den nye og mer hensiktsmessige organisasjonsformen, selv om eieren kanskje er en annen.

Aksjegevinster er etter dagens regler gjenstand for beskatning, noe som innebærer at en skattefri omdanning med påfølgende realisasjon av aksjer, ikke lenger vil innebære den tidligere skattemessige fordel. Skattyteren kan således ikke som utgangspunkt anses å stilles i en mer fordelaktig skattemessig posisjon, enn ved avhendelse av virksomheten sin som foretak. Ved nettopp å tillate omdanning til aksjeselskap, ligger det i organisasjonsformen at avhendelse av virksomheten gjennom aksjesalg er en nærliggende mulighet.

10.2.1 Kan det innfortolkes et krav om bindingstid basert på lovtolkning?

Lovens ordlyd er klar; kravet om bindingstid er fjernet. Da opphevelsen var utslag av en bevisst lovgivervilje, kan det vanskelig tenkes at det fremdeles vil være mulighet for rettsanvendere å oppstille dette kravet. Lovgiverviljen veier svært tungt. Som rettsanvender har man ikke adgang til å legge inn øvrige vilkår i en lovbestemmelse basert på rene reelle hensyn, dersom den aktuelle løsningen ikke eventuelt har solid støtte i det øvrige rettskildebildet. Skattytere skal kunne forholde seg til lovens ordlyd og innrette seg trygt etter denne.

I BFU 13/05 drøftet Skattedirektoratet spørsmålet om bindingstid og kom frem til at det er “vanskelig å se at det er grunnlag for å stille krav om bindingstid uten at forskriften igjen uttrykkelig sier dette.”

Likevel ble det i BFU 34/05 på nytt stilt spørsmål om hvorvidt denne bindingstiden fremdeles gjaldt. Skattedirektoratet avkreftet igjen dette, men la til at “vi forutsetter at overdragelsen skjer over tid”. Dette kan tolkes i retning av at overdragelser som isteden skjer raskt etter omdanning, kan risikere ulik behandling.

En slik oppfatning ville imidlertid stride mot den begrunnelsen forarbeidene til lovendringen i 1996 gir for opphevelsen av vilkåret om binding. Dersom beskatning av aksjegevinster langt på vei gjenspeiler den skatten man ellers ville pådratt seg ved avhendelse av enkeltpersonforetaket, blir en bindingstid ganske formålsløs, sett fra et skatteproveny-synspunkt.

Det foreligger en klar lovgivervilje om at det ikke lenger skal oppstilles et krav om bindingstid etter omdanningsforskriften. Et krav om bindingstid kan altså ikke oppstilles i § 20-11-8 med grunnlag i lovtolkning.

10.2.2 Kan det innfortolkes et krav om bindingstid basert på andre regler?

I hovedsak vil det være den ulovfestede regelen om gjennomskjæring som kan være aktuell. Skattemessig gjennomskjæring er en ulovfestet regel som har utviklet seg gjennom rettspraksis og juridiske teori over mange år. Den består av et grunnvilkår og en totalvurdering.¹⁰⁶ Skattefordeler var den klart viktigste motivasjonsfaktoren (grunnvilkår) og at de skattemessige virkningene må anses å være i strid med skattereglenes formål.

Spørsmålet om gjennomskjæring i forbindelse med omdanning er blitt tatt opp gjentatte ganger i skattesaker. Det kan dermed være aktuelt å se på om det kan oppstilles et indirekte krav om eiertid basert på denne gjennomskjæringsregelen.

Kravet om skattemessig kontinuitet har sin hovedfunksjon i at det sikrer at omdanneren som får utsatt skatt ved omdanningen, beholder den skatteposisjon han opprinnelig var i. Realisasjon av aksjene vil altså i utgangspunktet gjenspeile den gevinstbeskatningen han uansett hadde fått ved salg av virksomheten før omdanning.

For å oppnå disse formål, er det tilstrekkelig at det foreligger eierkontinuitet frem til omdanningen er gjennomført. Deretter vil en eventuell realisasjon med gevinst, beskattes hos skattyteren som omdannet. Slik sett kommer den latente, utsatte gevinsten til beskatning hos rett skattesubjekt. Dette er i dag ganske uproblematisk, i og med at skattebyrden ved salg av personlig eid virksomhet og av aksjer langt på vei blir identisk. I begge tilfeller må det foretas et gevinst- og tapsoppgjør, og skattesatsen på gevinsten er den samme (27 % som kapitalinntekt).

I Rt 1994 s. 492 (Railo) ble en fusjon med etterfølgende salg av vederlagsaksjene ni måneder senere godtatt, da fusjonen ikke ble ansett som del av en arrangert transaksjonsrekke. Salget var ikke planlagt på tidspunktet for fusjonen.

Etter min mening, kan det være nærliggende å anta at det var dette hensynet SKD hadde i tankene, da de valgte å forutsette i den ovennevnte BFU 34/05 at overdragelsen skulle skje “over noe tid”. Det forelå jo en plan allerede ved omdanningen om å overdra eierposisjonen videre, men da denne var lite konkret og skulle skje “etter noe tid” (j.f. konklusjonen), var det ikke tilstrekkelig til å se omdanning og avhendelse som en samlet transaksjonsrekke etter gjennomskjæringsregelen.

¹⁰⁶ Rt. 2007 s. 209 (Hex)

Det kan derfor legges til grunn at aksjeavhendelse etter skattefri omdanning, som den klare hovedregel ikke vil rammes av gjennomskjæring. Det kreves i så fall at salget var planlagt allerede ved omdannelsen. Dersom salget skyldes at omdanneren rett og slett har skiftet mening angående virksomheten, må dette være godkjent, jf. Railo-dommen. Sistnevnte standpunkt legger dog opp til en svært vanskelig bevissak for skattemyndighetene.

11 Det ligningsmessige virkningstidspunkt

FSFIN § 11-20-4 inneholder nærmere regler om virkningstidspunktet for omdannelser. Bestemmelsens første ledd lyder:

“Overgang til selskapsligning kan bare finne sted fra 1. januar i et inntektsår. Er selskapet stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli, kan selskapsligning gjennomføres med virkning fra 1. januar samme år (...)”

Det er med andre ord ikke nødvendig å fatte beslutning om omdanning allerede ved årets start, for at omdanningen skal gis ligningsmessig virkning dette inntektsåret.

11.1 Tilbakevirkende ligning i omdanningsåret

Dersom bestemte vilkår oppfylles innen 1. juli, kan selskapsligningen starte allerede fra 1. januar samme år, jf. FSFIN § 11-20-4. Man kan med andre ord gi omdanningen tilbakevirkende kraft for hele inntektsåret.

Forutsetningen for at omdanningen skal kunne gis virkning fra 1. januar samme år, er at selskapet må være stiftet og melding må være sendt til Foretaksregisteret innen 1. juli, jf. FSFIN § 11-20-4 (1) annet punktum. Det er altså tilstrekkelig at meldingen er “sendt”, det er ikke nødvendig at dette også er blitt registrert i Foretaksregisteret. Da en slik melding som regel vil være sendt inn via Altinn¹⁰⁷, vil dette i praksis sammenfalle med når Foretaksregisteret har mottatt meldingen. I tillegg oppstilles det krav om at det nystiftede selskapet må ha foretatt skattetrekk og beregnet eventuell arbeidsgiveravgift senest fra og med denne dato, jf. bestemmelsens siste punktum.

Hvilken skattyter som skal skattlegges for hvilken inntekstpost, er et spørsmål om skatterettslig tilordning.¹⁰⁸ Ved en omdannelse av virksomhet underveis i et inntektsår, skulle dette tilsi at det fant sted en fordeling av inntekt mellom enkeltpersonforetaket og aksjeselskapet dette

¹⁰⁷ www.altinn.no

¹⁰⁸ Zimmer (1014) s. 115

året, basert på skatterettslige opptjeningskriterier. Enkeltpersonforetaket skulle lignedes for virksomheten frem til omdanningstidspunktet, og deretter skulle aksjeselskapet anses som rett skattesubjekt. Dette utgangspunktet var også Finansdepartementets tidligere syn på denne saken, jf. merknad fra Finansdepartementet til § 4¹⁰⁹ i den tidligere skattelovforskriften¹¹⁰.

Adgangen til inntekts- og utgiftsoverføring til det nye aksjeselskapet etter FSFIN § 11-20-4 er med andre ord et unntak fra det alminnelige skatterettslige utgangspunkt. Det fremkommer av de nevnte kommentarene fra Finansdepartementet at bestemmelsen hadde grunnlag i en praksis som hadde utviklet seg hos ligningsmyndighetene etter den tidligere forskriftsregelen, som gikk ut på at omdannelser utover i inntektsåret ble godkjent som omdannelser fra 1. januar samme år. Lovfestingen av praksisen kan anses som utslag av det overordnede politiske ønsket om å etterstrebe mest mulig effektive forhold for næringslivet.

Gjems-Onstad lar det stå åpent om ligningsmyndighetene også har adgang til å gi forsinkede omdannelser (de 1. juli-fristen overtres) tilbakevirkende ligning i omdannelsesåret. Dette skjer visstnok “i en viss utstrekning i praksis”.¹¹¹

11.1.1 Er det tilstrekkelig at vilkårene som oppstilles i FSFIN § 11-20-4 (1) er oppfylt?

Det er som nevnt nødvendig at aksjeselskapet er stiftet og melding sendt til Foretaksregisteret innen 1. juli. Videre krever FSFIN § 11-20-4 (1) at det har vært foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift senest innen den samme frist. Spørsmålet er imidlertid om dette i alle tilfeller er tilstrekkelig for å få rett til tilbakevirkende ligning, eller om det må innfortolkes ytterligere krav.

Selve driften og driftsmidlene som skal overføres i omdanningen¹¹², befinner seg jo ikke nødvendigvis formelt og juridisk sett hos det overtakende selskapet selv om de nevnte vilkårene er oppfylt. Aksjeselskapet er f.eks. stiftet med kontantinnskudd og driftsmidlene fra foretaket skal overføres som tingsinnskudd i selskapet senere.

Problemstilling blir dermed om et aksjeselskap kan gis rett til tilbakevirkende ligning, uten at foretakets driftsmidler ennå er blitt overført per. 1. juli.

I brev av 1. november 2004 fra Finansdepartementet (inntatt i Utv. 2004 s. 1186) skriver departementet følgende:

¹⁰⁹ Utv 1991 s 349. SK 06-1991. Endringer i skattelovgivningen for 1990

¹¹⁰ Forskrift av 17. januar 1991 nr. 22

¹¹¹ Gjems-Onstad (2012) s. 799.

¹¹² Driftsmidler som skal overføres i medhold av FSFIN § 11-20-5.

“Også i tilfeller der selskapet er stiftet ved kontantinnskudd og virksomheten overføres senere, må overføring av virksomheten finne sted innen 1. juli. Dette gjelder uansett om overføringen skjer med eller uten utvidelse av aksjekapitalen. I tilfelle overføringen skjer uten utvidelse av aksjekapitalen, må det dokumenteres ved revisorerklæring at overføringen fant sted innen 1. juli. Dette for å lette kontrollen med at overføringen faktisk har skjedd.”

Med utgangspunkt i departementets uttalelse avviste Skattedirektoratet i BFU 91/04 at tilbakevirkende ligning kunne skje der vilkårene i FSFIN § 11-20-4 ellers var oppfylt, men driftsmidlene i virksomheten (en aksjeportefølje) ikke ville bli overført før etter 1. juli.

Gode grunner kan tale for å oppstille et slikt krav om overføring av driftsmidler innen 1. juli. I motsatt fall vil 1. juli-fristen i § 11-20-4 (1) ikke gis så mye reelt innhold utover å være en frist for opprettelse av det overtakende selskap. Hvis driften kan beholdes på foretakets hånd og likevel selskapslignes, så vil dette kunne tilsi en noe kunstig tilstand rundt omdanninger.

11.1.2 Det nærmere innhold i en ligning med tilbakevirkende kraft

Selv om tilbakevirkende selskapsligning er godtatt etter skatteforskriften, er en slik regel likevel ikke helt uproblematisk. Det fremgår verken av skatteloven eller tilhørende forskrift hvordan denne typen ligning nærmere skal utformes.

Lignings-ABC¹¹³ gir følgende anvisninger:

“Forutsetningen er at det utarbeides næringsoppgave for selskapet fra 1. januar i omdanningsåret som inneholder inntektene og kostnadene vedrørende den overtatte virksomheten for hele inntektsåret. Eiendeler og gjeld settes til verdien per 1. januar i omdanningsåret.”

En selskapsligning med tilbakevirkende kraft innebærer at altså selskapets næringsoppgave for omdanningsåret må inneholde både egne, samt enkeltpersonforetakets inntekter og utgifter. Næringsoppgave for foretaket skal altså ikke leveres.

11.1.3 Avvikende regnskapsår

Dersom virksomheten benytter et avvikende regnskapsår¹¹⁴, skal selskapsligningen isteden starte ved begynnelsen av dette regnskapsåret, jf. BFU 40/07. Innen seks måneder fra dette

¹¹³ 2014/15, Virksomhet – omdanning/skifte av eierform punkt 3.6.6.

¹¹⁴ Regnskapsloven § 1-7.

utgangspunktet, må de alminnelige kravene i FSFIN § 11-20-4 være oppfylt for å gi selskaps-
ligningen tilbakevirkende kraft.

11.1.4 Uttak fra foretaket i omdanningsåret

Ved tilbakevirkende ligning, vil uttak som den næringsdrivende foretar fra foretaket i omdanningsåret i ettertid bli gjenstand for selskapsrettslig klassifisering.

Det vil være sentralt å skille mellom opptjent overskudd som stammer fra tiden før start av selskapsligning (1. januar i omdanningsåret) og overskudd fra tiden etter dette skjæringstidspunktet. Midler som opprinnelig stammer fra overskudd opptjent før 1. januar i omdanningsåret, vil kunne tas ut skattefritt etter reglene om tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital.¹¹⁵ Dersom uttaket isteden regnes for å gjelde overskudd opptjent etter at den tilbakevirkende ligningen startet, vil det kunne karakteriseres som aksjerettslig utbytte som gir skatteplikt etter sktl. § 10-11.¹¹⁶

11.2 Ligningen der vilkårene for tilbakevirkende ligning ikke er oppfylt

11.2.1 Omdanning etter 1. juli

Omdanning etter den fastsatte fristen 1. juli, må skattyteren vente helt til 1. januar det påfølgende skatteår for å starte med selskapsligning. Denne slutning trekkes først og fremst ut fra en antitetisk tolkning av første ledd, jf. FSFIN § 11-20-4 (1) om at overgang til selskapsligning bare kan finne sted fra 1. januar og at bestemmelsen kun gjør unntak for omdanninger frem til 1. juli. Dette er også lagt til grunn i den juridiske litteratur, Jf. Gjems-Onstad 2012 punkt 30.4.13 og i en uttalelse fra Finansdepartementet (brev av 1. november 2004, inntatt i Utv. 2004 s. 1186).

Skattyter kan altså omdanne når som helst i perioden etter utløpet av fristen 1. juli og ut dagen 31. desember, og få starte selskapsligning fra 1. januar året etter. Omdannelsen mister altså ikke sin skattefrihet ved at omdanningen gjennomføres etter 1. juli-fristen¹¹⁷, det blir bare en utsatt start av selskapsligning istedenfor ligning med tilbakevirkende kraft.¹¹⁸

¹¹⁵ Jf. sktl. § 10-11 (2). Det må i så fall foretas en tilsvarende redusering av inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og skattemessig innbetalt kapital på vederlagsaksjene, jf. Busvold s. 65.

¹¹⁶ Se Busvold (2013) s. 65-66

¹¹⁷ Gjems-Onstad (2012) punkt 30.4.13.

¹¹⁸ Kvarme og Lorentzen (2004) s. 97

11.2.2 Virksomhet i omdanningsåret før selskapsligning starter

Der fristen på 1. juli er overtrådt, slik at tilbakevirkende ligning altså ikke kan skje, kan situasjonen bli at det overtakende aksjeselskapet i realiteten driver virksomhet allerede året før selskapsligningen skal starte (hvis driftsmidlene er blitt overført). Omdanneren har for eksempel misforstått reglene og ikke overholdt fristene i § 11-20-4 (1). Dette reiser noen praktiske problemstillinger.

Det ligningsmessige utgangspunkt må i følge forskriften være 1. januar og aksjeselskapet oppfyller i dette tilfellet ikke kravene for å starte selskapsligning i innvinningsåret.

Rettstilstanden på dette punkt ble lenge ansett som usikker.¹¹⁹ I Utv. 2005 side 1395 (brev av 18. november 2005) ble imidlertid Finansdepartementet bedt om å redegjøre for konsekvensene av at omdanning fullføres først etter 1. juli. Departementet legger til grunn at skattepliktig inntekt i aksjeselskapet året før selskapsligning starter, skal lynes i enkeltpersonforetaket. Inntekt som ble innvunnet før aksjeselskapets stiftelse, vil tilordnes den personlig næringsdrivende på vanlig måte. I omdannelsesåret vil altså virksomheten lynes som et enkeltpersonforetak, selv om deler av inntekten er blitt regnskapsført i aksjeselskapet.

En slik løsning med overføring av inntekt, reiser spørsmål med tanke på hvordan denne delen av inntekten konkret skal komme til beskatning. Departementet antar i uttalelsen at denne inntekten skal lynes på følgende måte:

“(...) ligningen vil kunne gjennomføres ved at et beløp tilsvarende netto næringsinntekt fra virksomheten som er bokført i aksjeselskapet overføres til den personlig næringsdrivende. Dette beløpet kostnadsføres i aksjeselskapet.”

Uttalelsen er blitt tolket dit hen at aksjeselskapets eventuelle netto skattemessige overskudd i omdanningsåret, skal behandles som en driftskostnad som skal tas ut av selskapet.¹²⁰ På denne måten vil den økonomiske oppgangen i selskapets verdier etter stiftelsen bli “utnullet”, slik at selskapsregnskapet for omdanningsåret går i null. Dersom det ikke uttas, antar Busvold at det ut ifra kontinuitetsbetraktninger bør kunne legges til inngangsverdiene på vederlagsaksjene.¹²¹

¹¹⁹ Eckhoff m. fl. (2005) s. 57

¹²⁰ Jf. Busvold (2013) s. 68.

¹²¹ Dette til tross for at antagelsen strider imot generelle uttalelser fra skattemyndighetene om at inngangsverdien kun kan forhøyes gjennom innskudd i form av aksjekapital eller overkurs. Utv. 1995 side 468 gis som eksempel.

Den omvendte situasjon der aksjeselskapet isteden går med underskudd i omdanningsåret, blir ikke omtalt i den nevnte uttalelsen. Det riktige må imidlertid være at dette nettounderskuddet kommer til fradrag i skattyterens øvrige virksomhetsinntekt, på samme måte som nettooverskuddet kommer til inntekt hos han, jf. det alminnelige skatterettslige symmetriprinsipp. I så fall bør skattyteren foreta et nytt innskudd i aksjeselskapet, tilsvarende omdanningsårets skattemessige driftsunderskudd. Aksjeselskapet vil da stå i samme økonomiske stilling per 1. januar når selskapsligningen skal starte, som de gjorde ved stiftelsen året i forveien. Skatteposisjonen på vederlagsaksjene behøver således ikke å korrigeres.¹²²

12 Konsekvenser av brudd på vilkårene

Ved skattefri omdanning oppstilles det både skatterettslig, selskapsrettslig og regnskapsrettslig krav til prosessen. Spørsmålet er om et brudd på noen av disse kan gjøre at retten til skattefrihet bortfaller.

12.1 Skatterettslige feil

Dersom det foreligger brudd på et av hovedvilkårene for omdannelse med skattemessig kontinuitet, vil skattefrihet nektes. Følgelig må det skje en alminnelig realisasjonsbeskatning på det som er blitt overført.

Ved siden av å oppfylle de overordnede vilkår for omdanning, har skattyter også enkelte opplysningsplikter overfor skattemyndighetene.¹²³ Dette er dokumentasjon som skal vedlegges selvangivelsen. I praksis overtrer omdannere visstnok disse bestemmelsene ganske ofte.¹²⁴ Hvorvidt brudd på disse forskriftskravene vil hindre skattefri omdanning, er mer diskutabelt.

Forskriftsteksten må imidlertid forstås som absolutt, i form av at alle punkter skal følges. Den inneholder ikke forslag eller anvisninger, men konkrete vilkår. En god mellomløsning synes å være at ligningsmyndighetene gjør omdanneren oppmerksom på at eventuelle mangelfull dokumentasjon mangler og således gir han mulighet til å rette dette opp, før skattefri omdannelse avslås.¹²⁵

I Utv. 1998 s. 1462 ble omdanning nektet da virksomhetskravet ikke var oppfylt og Ligningsnemnda avviste forespørselen fra skattyter om å reversere transaksjonen. Begrunnelsen var at det ikke fantes hjemmel for dette. Standpunktet er blitt kritisert.¹²⁶ Det antas å foreligge en

¹²² Busvold (2013) s. 69.

¹²³ Se FSFIN § 11-20-3 til § 11-20-5.

¹²⁴ Gjems-Onstad (2012) punkt 30.4.2.

¹²⁵ Gjems-Onstad S. 791.

¹²⁶ Gjems Onstad (2012) punkt 30.4.4.

praksis som går ut på at skattemyndighetene skjønnsmessig kan godta omgjøringsadgang for skattyter der han har opptrådt lojalt, slik som i den foreliggende sak.¹²⁷

Det må likevel legges til grunn at skattemyndighetene har inntatt en restriktiv holdning på dette punkt. Så langt jeg kan se, finnes det ingen eksempler på saker der skattytere har fått endre ligningen sin i ettertid grunnet feilvurderinger ved omstrukturering.

Den strenge behandlingen kan til dels forsvares med at skattemyndighetene har gitt skattytere vid mulighet til å be om bindende forhåndsuttalelse før en omdanning gjennomføres. En slik forhåndsuttalelse er imidlertid kun bindende i den grad skattyteren har gitt riktige opplysninger og et korrekt bilde av omstendighetene rundt omorganiseringen.

12.2 Feil i innleverte ligningsskjemaer

Dersom ligningspapirene er utfylt feil, kan omdanningen bære preg av å ikke oppfylle de skattemessige vilkårene for skattefrihet. Eller at de innsendte skjemaene gir inntrykk av at omdanningen skjer med realisasjon, selv om den i realiteten er ment å baseres på omdanningsforskriften.

I en ligningssak fra inntektsåret 2000 (inntatt i Utv. 2002 s. 606) hadde et utfisjonerende selskap fylt ut flere av ligningspapirene feil¹²⁸, ved å operere med virkelige verdier istedenfor skattemessige verdier. Det forelå imidlertid kontinuitet i næringsoppgaven og selskapet hadde heller ikke krevet avskrivninger på grunnlag av de virkelige verdiene. Ligningsmyndighetene aksepterte derfor at selskapet rettet opp i papirene og fisjonen ble skattefri. Det ble dessuten i ovennevnte sak lagt vekt på at egenkapitalskjemaet var helt nytt dette året. Sistnevnte kan tyde på at det forutsettes at næringsdrivende i stor grad skal inneha god forståelse når det gjelder selskapets ligning.

12.3 Selskapsrettslige og regnskapsrettslige feil

Brudd på de selskapsrettslige og regnskapsrettslige krav, vil som hovedregel ikke frata en omdanning retten til skattefrihet.¹²⁹ Selv ikke i tilfeller der flere feil kumuleres.

¹²⁷ Rt 2004 s. 921 (Aker Maritime) og Rt. 2004 s. 1331. Se også brev fra Finansdepartementet av 27. juni 1996 (inntatt i Utv.1995 s. 1258).

¹²⁸ Skjemaene for egenkapital, avskrivning og midlertidige forskjeller.

¹²⁹ Busvold (2013) s. 95

13 Avsluttende bemerkninger

Hensynet bak omdanningsinstituttet er som nevnt effektivitet og vekst i norsk næringsliv.

Som jeg var inne på innledningsvis i oppgaven, vil omdanningsadgangen bidra til en forenkling for næringsdrivende som opplever at det melder seg behov for å endre driftsform. Videre ville mange foretak heller ikke hatt mulighet til å omdanne, dersom dette måtte skje med full realisasjonsbeskatning.

Et interessant spørsmål kan imidlertid være om omdanningsinstituttet kan sies å være utformet på en slik måte at det faktisk innebærer en effektivitetsgevinst for samfunnet, eller om reglene er for omfattende og kompliserte til at ellers fordelaktige skattefrie omdanninger gjennomføres.

Slik det fremgår av denne oppgaven er reglene noe innviklet å sette seg inn i, da loven henviser til forskrift og denne langt på vei må utfylles av andre rettskilder på området for å gi et korrekt bilde av hva ligningsmyndighetene krever for skattefrihet. Det er først og fremst virksomhetsvilkåret som burde kommet bedre frem i omdanningsforskriften, slik også den store mengden BFU-er vedrørende dette kravet tyder på. Eiere av beskjedne enkeltpersonforetak er ikke nødvendigvis så kyndige på området at de våger å benytte seg av retten de har til skattefri omdanning. I så fall leder dette til et effektivitetstap for samfunnet. Skattemyndighetene fører ingen oversikt over hvor hyppig omdanningsforskriften blir benyttet, men den antas å være utbredt. Likevel er det umulig å si hvor mange omdanninger som *ikke* blir gjennomført, til tross for at personlig næringsdrivende egentlig ønsker dette.

Litteraturliste

Bøker:

- Busvold, Børge, *Skattefri omdanning*, Oslo, 2013.
- Zimmer, Fredrik (red.) og BA-HR, *Bedrift, selskap og skatt*, 5.utg., Oslo, 2010.
- Zimmer, Fredrik (red.) og BA-HR, *Bedrift, selskap og skatt*, 6.utg., Oslo, 2014.
- Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 6.utg., Oslo, 2009.
- Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 7.utg., Oslo, 2014.
- Kvarme Fritzsønn, Hanne og Trine Agathe Lorentzen, *Skattefri omdannelse av næringsvirksomhet*, Oslo, 2004.
- Eckhoff, Christian, Kristen L. Jacobsen, Jan Kolbjørnsen, Per Harald Nilsen, m.fl., *Omdanning av virksomhet*, Oslo, 2005.
- Gregar Berg-Rolness, *Inntekt av virksomhet*, 1. utg. Oslo, 2009.

Digitale bokutgivelser fra Rettsdata:

- Gyldendal Rettsdata, *Norsk Lovkommentar*
- Gjems-Onstad, Ole, *Norsk bedriftsskatterett*, 8. utg., 2012.
- Skattedirektoratet, *Lignings ABC 2014/15*, 2015.

Lovregister

- 1935 Lov om tinglysing (tinglysningsloven) av 7. juni 1935 nr. 2.
- 1961 Lov om tillegg til lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) 18. august 1911 nr. 8, av 9. juni 1961 nr. 16 [opphevet]
- 1975 Lov om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven) av 12. desember 1975 nr. 59.
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24.
- 1997 Lov om folketrygd (folketrygdloven) av 28. februar 1997 nr. 19.
- 1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44.
- 1998 Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56.
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.
- 2005 Lov om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. (arbeidsmiljøloven). Av 17. juni 2005 nr. 62.
- 2009 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 2009 nr. 58.
- 2011 Lov om endringer i aksjeloven mv. (nedsettelse av kravet til minste aksjekapital mv.) av 16. desember 2011 nr. 63.

Forarbeider

Ot.prp. nr. 35 (1990-1991)

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)

Ot.prp. nr. 92 (2004-2005)

Prop. 78 L (2010-2011)

Forskrifter

- Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14. av 19. november 1999 nr. 1158.
- Forskrift om skattefri omdannelse av personlig eiet næringsvirksomhet til aksjeselskap og deltakerlignet selskap, samt omdannelse av kommandittselskap og kraftforetak til aksjeselskap av 17. januar 1991 nr. 22. [opphevet]
- Forskrift om omregistreringsavgift av 2. juli 1986 nr. 1430.
- Forskrift om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker av 14. juni 2005 nr. 550.
- Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2015 (Stortingets skattevedtak) av 15. desember 2014 nr. 1718.
- Stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2015 av 15. desember 2014 nr. 1724.

Rettspraksis

Rt. 1928 s. 1135

Rt. 1934 s. 229

Rt. 1967 s. 1570 (Huseby Kvaalen)

Rt. 1976 s. 302

Rt. 1981 s. 256

Rt. 1982 s. 789

Rt. 1985 s. 319 (Ringnes)

Rt. 1987 s. 729

Rt. 1990 s. 958

Rt. 1992 s. 1263

Rt. 1994 s. 492 (Railo)

Rt. 1994 s. 1064

Rt. 2000 s. 1981

Rt. 2001 s. 1444

Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen Invest AS)

Rt. 2004 s. 921 (Aker Maritime)
Rt. 2004 s. 1331
Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)
Rt. 2007 s. 209 (Hex)
Rt. 2013 s. 421 (Tronviken)

Bindende forhåndsuttalelser

BFU 29/02
BFU 29/02
BFU 105/03
BFU 91/04
BFU 103/04
BFU 27/05
BFU 34/05
BFU 60/05
BFU 65/05
BFU 24/06
BFU 27/06
BFU 33/06
BFU 59/06
BFU 20/07
BFU 40/07
BFU 16/08
BFU 21/09
BFU 04/10
BFU 4/11
BFU 25/13
BFU 07/14
BFU 12/14
BFU 26/14

Utvalget

Utv. 1991 s. 349
Utv. 1992 s. 197
Utv. 1987 s. 663
Utv. 1991 s. 673
Utv. 1993 s 240

Utv. 1993 s 495
Utv. 1995 s. 1258
Utv. 1996 s. 563
Utv. 1996 s. 616
Utv. 1997 s. 1078
Utv. 1998 s. 1462
Utv. 2000 s. 1458
Utv. 2000 s 1458
Utv. 2002 s. 606
Utv. 2004 s. 1186
Utv. 2005 s. 1395
Utv. 2006 s. 1358

Annet

FIN 14. januar 2014. (upublisert uttalelse)

2014-03-19 (uttalelse fra SKD)

FIN 18. januar 2010 s. 85 (høringsnotat)

(https://www.regjeringen.no/contentassets/d86b3caebe0349828d02db64a0610dbe/h_notat_jw.pdf)